MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10166.728697/2016-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-002.998 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de novembro de 2018
Matéria	IRPJ - GANHO DE CAPITAL
Recorrente	MSP PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. ERRO MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

Não existe nulidade no simples fato de a Delegacia de Julgamento, atendendo às alegações da empresa, determina a retificação da base tributável.

NULIDADE MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. SUPERAÇÃO.

Reconhece-se a existência de nulidade no fato de a decisão de Piso ter inovado na fundamentação do critério jurídico para manutenção do lançamento. Supera-se a nulidade apontada em face do provimento do mérito em favor do contribuinte.

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. CARACTERIZAÇÃO PELA ENTREGA DA DIPJ. IMPOSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

O lançamento relativo a Ganho de Capital deve obedecer à sistemática de apuração do resultado eleita pelo contribuinte. A DIPJ apresentada com informações sobre patrimônio, resultado e demais exigidas pela legislação infirma a existência de declaração tida como zerada, mais ainda quando inexistiam receitas tributáveis a declarar pelo lucro presumido. Legítima a opção realizada pelo contribuinte.

Impossibilidade de realização de lançamento pela sistemática do lucro real em arrepio à legítima opção realizada pelo contribuinte. Improcedência do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares aventadas e superar a nulidade de modificação do critério jurídico no julgamento pela DRJ e, no mérito, dar provimento ao recurso do Contribuinte, considerando improcedente o lançamento em razão de sua realização pela sistemática do lucro real, enquanto a opção regularmente realizada pelo contribuinte o foi pelo lucro presumido.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano, Claudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente) e Sergio Abelson (suplente convocado).

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da Decisão de Piso.

> Trata-se de impugnações apresentadas pelo contribuinte supra qualificado e pelos responsáveis solidários em face de autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados em procedimento fiscal instaurado sob o nº 0819000.2015.00104.
>
> Relata a autoridade fiscal, no **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL** de fls. 854/885:
>
> □ □ que, durante a aǫo fiscal, constatou-se que a **MSP Participações S/A**(doravante denominada "MSP" ou "Contribuinte"), conjuntamente com o Grupo MSP, perpetrou uma seqüência de operações societárias para: a) transferir o controle acionário da **Biopalma da Amazônia S/A Indústria e Comércio** ("BIOPALMA"), CNPJ 08.581.205/0001-10, para o **MSP Fundo de Investimento em Participações** ("MSP FIP"); b) vender esse controle para a **Vale S/A** ("VALE"), CNPJ 33.592.510/0001-54, por intermédio do MSP FIP, pois o ganho de capital apurado na venda desses ativos pelo MSP FIP não são tributados; e c) aplicar os recursos obtidos na citada venda nas empresas do Grupo MSP, por meio de aquisições, integralizações, quitações de dívidas e de pagamentos de consultoria de investimento;
>
> □ □ conforme analiticamente descrito no TVF, foram colacionadas várias constatações que, em seu conjunto, comprovam o planejamento tributário abusivo efetuado pela MSP com o fim de não oferecer à devida tributação o

ganho de capital apurado na alienação do controle acionário da Biopalma à VALE;

  a MSP tem como objeto social a participação em outras sociedades e administração de bens móveis e a denominação “MSP” vem das iniciais de seus sócios fundadores:

Marina Guaspari de Brito Gonçalves (“MARINA”), CPF 281.905.708-03, **Silvana Guaspari de Brito Gutfreund** (“SILVANA”), CPF 290.638.718-56, e **Paulo Carlos de Brito Filho** (“PAULO FILHO”), CPF 330.159.598-75, denominados conjuntamente pela fiscalização como “FAMÍLIA MSP” e de seu patriarca, **Paulo Carlos de Brito** (“PAULO”), CPF 289.847.908-00;

  a Biopalma nasceu, em 20/04/2007, a partir da transformação da **Mineração Império Serrano Ltda.** em sociedade anônima, que naquela data tinha os seguintes sócios, então transformados em acionistas: **Mineração Santa Elina S/A Indústria e Comércio** (“SANTA ELINA”), CNPJ 47.419.874/0001-41, com 999 ações ordinárias, e a MSP, com 1 ação ordinária, sendo o capital social da recém-denominada Biopalma no valor de R$ 1.000,00 (fls. 09/17);

  em 10/06/2007, o capital social da Biopalma foi aumentado para R$ 5.000.000,00, com a subscrição de R$ 4.999.000,00 pela **Pembroke Pines Fund LLC**, sociedade constituída de acordo com as leis do Estado da Flórida (EUA) e cujo diretor era o Sr. Paulo, passando o quadro societário da Biopalma a ter a seguinte composição (fls. 18/40):

Acionista	Nº de ações
Pembroke Pines Fund LLC	4.999.000
Mineração Santa Elina Indústria e Comércio S/A	999
MSP - Participações S/A	1
Total	**5.000.000**

 em 22/11/2007, conforme informou o contribuinte, a Pembroke Pines Fund LLC cedeu a obrigação de integralização de 4.999.000 ações ordinárias, para a **PMS Participações Ltda.** (“PMS”), CNPJ 09.168.290/0001-51, outra empresa da Família MSP; conseqüentemente, após essa mudança de sócios, com capital social de R$ 5.000.000,00, a composição societária passou a ser (fls. 41/50):

Acionista	Nº de ações
PMS Participações Ltda	4.999.000
Mineração Santa Elina Indústria e Comércio S/A	999
MSP - Participações S/A	1
Total	**5.000.000**

 conforme Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas, a Santa Elina transferiu as suas 999 ações para a MSP, e o quadro societário da Biopalma passou a ser (fls. 41/50):

Acionista	Nº de ações	% Capital Social
PMS	4.999.000	99,98
MSP	1.000	0,02
Total	5.000.000	100,00

 em 04/04/2008 e 27/06/2008, houve aumento de capital social para R$ 196.800.000,00, mediante a emissão total nas duas emissões de 962.499 novas ações nominativas, sem valor nominal, totalmente subscrito pela **Bio Participações S/A** ("BIO PARTICIPAÇÕES"), CNPJ 09.239.809/0001-45, e o quadro societário da Biopalma ficou com a seguinte composição (fls. 51/57):

Acionista	Nº de ações	% Capital Social
PMS Participações Ltda	4.999.000	83,8407
Bio Participações S/A	962.499	16,1425
MSP - Participações S/A	1.000	0,0168
Total	5.962.499	100,00

 essas subscrições pela Bio Participações de valor superior a R$ 1,00 por ação e sem a concomitância de subscrição pela PMS e MSP na Biopalma geraram variação de equivalência patrimonial na PMS e reflexo na MSP por esta ter participações na PMS;

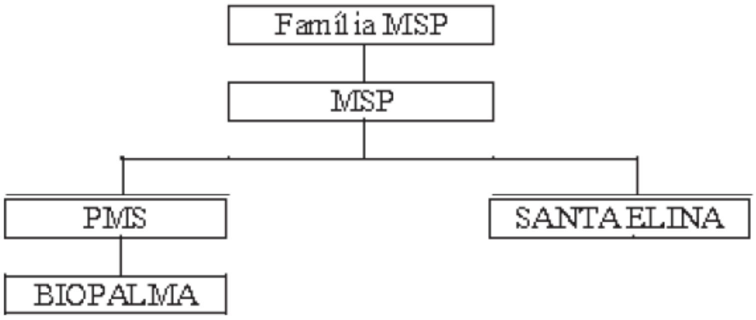
 em 01/05/2009, foi constituído o Consórcio Brasileiro de Produção de Óleo de Palma - CBOP, tendo a Biopalma e a VALE como consorciadas, com participação de 59% e 41%, respectivamente (fls. 58/61); conforme explicitado no Acordo de Investimento de 28/01/2011, após a constituição do CBOP, a VALE investiu no consórcio o valor de R$ 86.432.252,51, em nome da Biopalma, a qual passou a ser devedora da VALE (fls. 120);

 em 15/07/2009, conforme atas AGE (Biopalma e Santa Elina), a PMS cedeu e transferiu, por meio de instrumento particular de assunção, dívidas no valor de 25,5 milhões e 75 milhões, devidas junto ao Banco Itaú BBA S/A, para Biopalma e Santa Elina, respectivamente, mediante a compensação de valor devido pela Biopalma e Santa Elina à PMS (fls. 62/66);

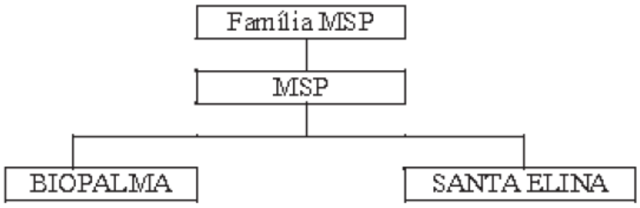
 em 16/12/2009, a PMS alienou 331.500 ações da Biopalma para a Bio Participações por R$ 10.090.860,00, e o quadro societário da Biopalma passou a ter a seguinte configuração (fls. 67/68):

Acionista	Ações	% Capital Social
PMS	4.667.500	78,2809
Bio Participações	1.293.999	21,7023
MSP	1.000	0,0168
Total	5.962.499	100,00

 no início de 2010, a Família MSP, por meio da MSP controlava, entre outras sociedades empresariais, indiretamente a Biopalma, por meio de outra holding, a PMS, e diretamente a Santa Elina:



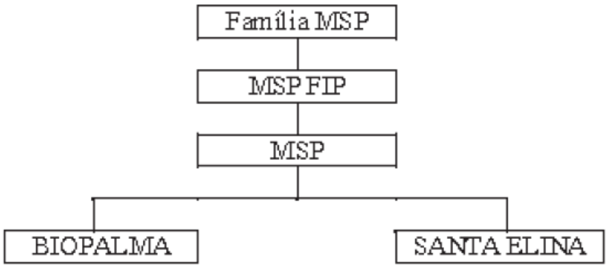
- em 22/06/2010, a MSP incorporou a PMS e passou a deter 4.668.500 ações da Biopalma (fls. 69/79):



Biopalma		
Acionista	**Ações**	**% Capital Social**
Bio Participações	1.293.999	21,70
MSP	4.668.500	78,30
	5.962.499	100,00

- conforme ata de AGE de 26/07/2010, a MSP aprovou a distribuição de lucros no valor total de 135,3 milhões (oriundos da variação da equivalência patrimonial resultante da subscrição pela Bio Participações de ações com valores acima de R$1,00), sendo 12 milhões distribuídos diretamente aos seus acionistas, e o restante capitalizado proporcionalmente a participação de cada um; dessa maneira, as participações dos sócios (Família MSP) de 2,56 milhões passaram para mais de 42,5 milhões cada (fls. 80/82);

- em 03/09/2010, a Família MSP integralizou suas ações de emissão da MSP no MSP FIP; conforme diligência na administradora desse fundo, **Oliveira Trust Servicer S.A.**, os únicos aportes de recurso ao fundo realizado por cotistas foram nos dias 03/09/2010 e 20/12/2010, na forma de integralização de ações (03/09/2010) e pequenas quantias em efetivo (fls. 83/95):



- em 01/10/2010, a VALE e a Biopalma (controlada pela MSP nesta data) assinaram Memorando de Entendimentos, no qual acertaram data, garantias, aumentos de capital, preço da aquisição do controle acionário da Biopalma pela VALE, nos seguintes termos (fls. 96/10):

> *(E) a Vale e a BIOPALMA têm interesse no aumento da participação da VALE no Projeto, seja por meio do aumento de participação no CBOP, aquisição ou subscrição de participação na BIOPALMA, ou por outra forma jurídica que as partes e o FUNDO venham a acordar;*
> *1.1 O objeto do presente Memorando é estabelecer os termos e condições básicos, a serem refletidos em documentos finais a serem negociados palas Partes ("Documentos Finais"), para:*
>
> *(i) o aumento de participação da VALE no Projeto, passando dos atuais 41% (quarenta e um por cento) para 51% (cinquenta e um por cento) (o "Aumento Inicial"); e*
> *(ii) a concessão pela BIOPALMA ou pelo FUNDO, conforme venha a ser acordado, à VALE de opção de aumento adicional da sua participação no Projeto, podendo passar de 51% (cinquenta e um por cento), a serem detidos após o Aumento Inicial, para 70% (setenta por cento) ("Opção de Aumento Adicional"), a ser exercida, exclusivamente a critério da VALE, a qualquer momento a partir desta data até 31 de dezembro de 2010, podendo tal prazo ser postergado até 31 de janeiro de 2011.*
>
> *CLÁUSULA SEGUNDA - PREÇO*
> *2.1 Pelo Aumento Inicial, o qual deverá ocorrer antes do término da vigência deste Memorando, a VALE pagará à BIOPALMA, em conta corrente a ser por ela indicada, em 15 de outubro de 2010, o valor ("Preço") resultante da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre a soma dos seguintes montantes: (i) R$ 730.000.000,00 (setecentos e trinta milhões de reais) corrigidos pela SELIC de 30 de dezembro de 2009 até 15 de outubro de 2010, e (ii) as contribuições realizadas pela VALE e BIOPALMA no CBOP no período de 01 de janeiro de 2010 até 15 de outubro de 2010, também corrigidos pela SELIC da data de desembolso até de 15 de outubro de 2010.*
> *2.2 Conforme será previsto nos Documentos Finais, caso a VALE decida exercer a Opção de Aumento Adicional, a VALE pagará à BIOPALMA, ou ao FUNDO, em conta corrente a ser por ela indicada, o valor ("Preço da Opção") resultante da aplicação do percentual de 19% sobre a soma dos seguintes montantes: (i) R$ 730.000.000,00 (setecentos e trinta milhões de reais) corrigidos pela SELIC de 30 de dezembro de 2009 até a data do pagamento do Preço da Opção, e (ii) as contribuições realizadas pela VALE e BIOPALMA no CBOP no período de 01 de janeiro de 2010 até a data do pagamento do Preço da Opção, também corrigidos pela SELIC da data de desembolso até a data do pagamento do Preço da Opção.*

- em 15/10/2010, a VALE pagou à Biopalma R$ 90.500.812,00, conforme estabelecido no Memorando de entendimentos, e foi celebrado Instrumento Particular de Penhor de Ações, por meio do qual 994.526 ações ordinárias nominativas de emissão da Biopalma foram dadas à VALE em garantia da devolução do valor acima referido (fls. 121);

- essa transação evidencia um preço de R$ 90,998940 por ação, valor esse que se alinha ao preço de R$ 89,40004333, que foi o confirmado na transação de 28/01/2011 detalhada mais adiante, e, portanto, já havia um

preço de mercado no dia 15/10/2010 conforme item 'g' do acordo de investimento;

- a partir dessa data, a Biopalma passou a dever para a VALE a importância total de R$ 176.933.064,51, dívida essa que foi transformada em ações em 28/01/2011:

Origem	Dívida
Investimento da VALE no CBOP, em nome da BIOPALMA	86.432.252,51
Penhor de ações	90.500.812,00
Total	**176.933.064,51**

- em 18/10/2010, a Biopalma transferiu R$ 67,9 milhões para a Santa Elina para que esta quitasse dívidas citadas anteriormente (fls. 187/188):

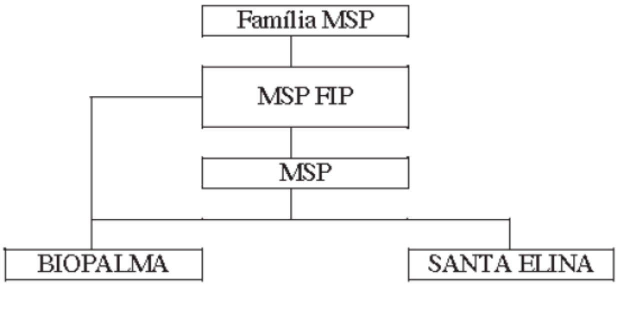
Razão Contábil da SANTA ELINA - 2010			
Conta: 2.21.212.00.01.01.0028 - Biopalma da Amazônia S/A Indústria e Comércio			
Data	**Histórico**	**Débito**	**Crédito**
18/10/2010	Vr recebido da Biopalma da Amazonia S/A ref.outubro/2010		R$ 56.220.000,00
18/10/2010	Vr recebido da Biopalma da Amazonia S/A ref.outubro/2010		R$ 11.700.000,00

Razão Contábil da SANTA ELINA - 2010			
Conta: 1.11.111.00.03.02.0004 - Banco Itaú S/A			
Data	**Histórico**	**Débito**	**Crédito**
18/10/2010	Vr recebido da Biopalma da Amazonia S/A ref.outubro/2010	56.220.000,00	
18/10/2010	Vr transf. p/ liquidação do contrato de empréstimo nº 10010811000801		5.160.958,63
18/10/2010	Vr transf. p/ liquidação do contrato de empréstimo nº 100108110014700		33.513.079,33
18/10/2010	Vr transf. p/ liquidação do contrato de empréstimo nº 100108120004800		7.225.342,09
18/10/2010	Vr transf. p/ liquidação do contrato de empréstimo nº 100108120012700		10.321.917,26

- em 01/11/2010, houve cisão de parcela do patrimônio da MSP, representada por 4.458.104 ações do capital da Biopalma de titularidade da MSP, que foi incorporada pela própria Biopalma; como consequência, essas ações foram extintas e substituídas por outras idênticas em direitos, obrigações e ônus, atribuídas ao MSP FIP (fls. 189/223); como justificativa para a operação, constou no respectivo Protocolo e Justificação de Cisão Parcial (fls. 210):

Justificação. A Operação se justifica pela maior eficiência econômica e redução dos custos operacionais que proporcionará às sociedades envolvidas, além da sinergia das atividade desenvolvidas por estas, motivo pelo qual se entende que a Operação atende amplamente ao interesse das sociedades envolvidas.

- com a cisão parcial, o MSP FIP passou a controlar a Biopalma:



Biopalma		
Acionista	Ações	% Capital Social
Fundo MSP	4.458.104	74,76%
Bio Participações	1.199.207	20,11%
MSP	210.396	3,53%
A Integralizar	94.792	1,60%
	5.962.499	100,00%

- em 28/01/2011, a VALE adquiriu o controle acionário da Biopalma com base em Acordo de Investimento que detalha e confirma a transação anteriormente acertada (fls. 58, 117/185);

- conforme AGE de 28/01/2011, boletim de subscrição e ditames descritos no Acordo de Investimento abaixo, houve emissão de 4.143.431 ações subscritas e totalmente integralizadas por R$ 188.882.467,72 pela VALE com bens, direitos e obrigações detidos por esta no CBOP (fls. 126 e 248/251):

(i) a emissão de ações correspondentes a 41,00% (quarenta e um por cento) do capital social da Companhia, subscritas pela VALE e totalmente integralizadas mediantes conferência de bens, direitos e obrigações, conforme o respectivo boletim de subscrição.

- na mesma assembléia, houve a emissão de nota promissória pela Biopalma em favor da VALE no montante de R$ 12.643.971,09, para quitação do crédito de mesmo valor detido pela VALE contra a Biopalma (fls. 126 e 248/251); a dívida da Biopalma com a VALE, nesse momento, estava assim configurada:

Origem	Dívida
I. Investimento da VALE no CBOP, em nome da BIOPALMA	**86.432.252,51**
II. Penhor de ações (a + b)	**90.500.812,00**
(a) Penhor de ações menos Nota Promissória	77.856.840,91
(b) Nota Promissória	12.643.971,09
Total (I + II)	**176.933.064,51**

- de posse da nota promissória, a VALE comprou 162.664 ações da Biopalma pertencentes ao MSP FIP mediante endosso do citado título de crédito (fls. 127); com o endosso, a Biopalma passou a dever R$ 12.643.971,09 ao MSP FIP;

- conforme Acordo de Investimentos, a VALE adquiriu 94.792 ações pertencentes à Bio Participações por R$ 1,00, as quais não estavam integralizadas; a integralização ocorreu com a utilização de R$ 18.200.000,00 da dívida que detinha com a Biopalma (fls. 126);

- em outra AGE da Biopalma, no mesmo dia, a VALE subscreveu e integralizou 1.537.013 ações mediante conversão de parte do crédito remanescente detido pela VALE contra a Biopalma, no valor de R$ 59.656.840,91 (fls. 127 e 228/242);

- ao fim desses AGE's da Biopalma, a VALE adquiriu 5.937.900 ações da Biopalma, conforme item (H) das considerações contidas no Acordo de Investimento e quadro resumo (fls. 121):

(H) As partes decidiram utilizar a BIOPALMA como o veículo para o desenvolvimento do Projeto, sendo necessário, portanto, o aporte dos bens, direitos e obrigações da VALE relativos ao CBOP ao capital da BIOPALMA, assim como a capitalização de parte do valor pago pela VALE à BIOPALMA em 15 de outubro de 2010, com a devolução do valor excedente, mediante emissão de nota promissória;

Forma de Aquisição	Forma de Pagamento	Ações	Valor
Subscrição	Com bens, direitos e obrigações detidos pela VALE no CBOP	4.143.431	188.882.467,72
Compra do MPS FIP	Nota promissória da BIOPALMA emitida para quitar parte da Dívida do Penhor	162.664	12.643.971,09
Compra da Bio Participações, ações que não estavam integralizadas.	Dívida do Penhor	94.792	18.200.000,00
Subscrição	Dívida do Penhor	1.537.013	59.656.840,91
	Total	**5.937.900**	**279.383.279,72**

- verifica-se que a VALE utilizou, para adquirir parcela das ações, o crédito de R$ 90.500.812,00 (12.643.971,09 + 18.200.000,00 + 59.656.840,91) repassado para Biopalma em 15/10/2010 por meio do penhor de ações;

- na assembleia do MSP FIP, de 28/01/2011, a VALE adquiriu 2.212.159 ações da Biopalma pertencentes ao MSP FIP por 199.665.308,01, passando a deter 8.150.059 ações, conforme quadro abaixo (fls. 127/128 e 290/308):

3.7 Segunda Compra e Venda de Ações do Fundo. Em seguida, a VALE e o FUNDO celebram, com a interveniência da BIO PARTICIPAÇÕES e da MSP, outro contrato de compra e venda de ações (cuja cópia passar a fazer parte deste Acordo como seu Anexo VI) por meio do qual a VALE adquire ações de emissão da Companhia representando 19,00% (dezenove por cento) do capital social da Companhia pelo valor de ***199.665.308,01*** *(cento e noventa e nove milhões, seiscentos e sessenta e cinco mil, trezentos e oito reais e um centavos), mediante pagamento em moeda corrente, passando a VALE deter 70% (setenta por cento) das ações da emissão da companhia.*

Acionistas	Ações
Vale	8.150.059
Fundo MSP	2.083.281
Bio Participações	1.199.207
MSP	210.396
Total	**11.642.943**

- na mesma assembleia, acordou-se a quitação de dívidas das empresas do grupo MSP com a Biopalma e desta com a VALE (fls. 128):

3.10 Pagamento das dívidas com a BIOPALMA. O FUNDO se obriga a, imediatamente após a realização da Segunda Compra e Venda de Ações do Fundo, transferir por qualquer meio o valor total de R$ 99.076.223,60 (noventa e nove milhões, setenta e seis mil, duzentos e vinte e três reais e sessenta centavos) para todas e quaisquer sociedades devedoras da BIOPALMA e fazer com que estas sociedades quitem suas dívidas com a BIOPALMA integralmente.

3.11 Pagamento das dívidas com a VALE. A BIOPALMA se obriga a, imediatamente após o recebimento do montante de R$ 99.076.223,60 (noventa e nove milhões, setenta e seis mil, duzentos e vinte e três reais e sessenta centavos) das sociedades devedoras, efetuar o pagamento do montante de R$ 86.432.252,51 (oitenta e seis milhões, quatrocentos e trinta e dois mil, duzentos e cinquenta e dois reais e cinquenta e um centavos) devidos pela BIOPALMA à VALE e quitar a Nota Promissória de sua emissão detida pelo fundo.

- conforme registros contábeis, em 28/01/2011, a MSP e a Santa Elina deviam à Biopalma R$ 20.165.555,47 e R$ 78.910.668,13, respectivamente (conjuntamente, R$ 99.076.223,60); parte da dívida de R$ 78.910.668,13 é oriunda do recebimento de R$ 67.920.000,00 no dia 18/10/2010 pela Santa Elina da Biopalma que serviu para quitar obrigações assumidas pela Santa Elina devidas à PMS junto ao Banco Itaú, conforme já demonstrado;

- para executar essa quitação, a Santa Elina, em AGE de 20.01.2011, aprovou sua 1ª emissão de debêntures conversíveis em ações no valor máximo de 150 milhões, e colocação na forma privada (fls. 262/264);

- em 27.01.2011 ocorreu a 1ª subscrição, no valor de 100 milhões, realizado pelo MSP FIP, por meio de transferência para o Banco Itaú. Na seqüência, foram realizadas outras subscrições até o limite de 150 milhões, as quais, todas, foram integralizadas pelo MSP FIP (fls. 265/280):

Data	Valor	Subscritor	Banco
1ª subscrição	27/01/2011	100.000.000,00	Itaú
2ª subscrição	23/02/2011	7.000.000,00	Santander
3ª subscrição	28/04/2011	11.000.000,00	Santander
4ª subscrição	26/05/2011	5.000.000,00	Santander
5ª subscrição	21/07/2011	11.000.000,00	Santander
6ª subscrição	13/12/2011	11.000.000,00	Santander
7ª subscrição	16/01/2012	5.000.000,00	Santander

- em sequência, no dia 28/01/2011, a Santa Elina pagou a dívida à Biopalma e transferiu R$ 20.165.555,47 para MSP pagar o passivo à Biopalma, conforme escrituração contábil da Santa Elina (fls. 291/292):

Razão da Santa Elina - 2011

Conta: 1.11.111.00.03.02.0004 - Banco Itaú S/A

Data	Conta	D/C	Valor	histórico
Recebimento pela venda das debêntures para o MSP FIP				
28/01/2011	1.11.111.00.03.02.0004 - Banco Itaú S/A	D	100.000.000,00	. vr transf.para miner.sta.elina ref.janeiro/2011
28/01/2011	2.21.212.00.10.05.0001 - Emissão de Debêntures	C	100.000.000,00	. vr transf.para miner.sta.elina ref.janeiro/2011 -
Liquidação de dívida com a BIOPALMA conforme acordado com a VALE				
28/01/2011	2.21.212.00.01.01.0028 - Biopalma da Amazônia S/A Indústria e Comércio	D	78.910.668,13	vlr ref. vr transf. p/ biopalma da amazonia ref.amortização de conta corrente em janeiro/2010
28/01/2011	1.11.111.00.03.02.0004 - Banco Itaú S/A	C	78.910.668,13	vlr ref. vr transf. p/ biopalma da amazonia ref.amortização de conta corrente em janeiro/2010
Transferência de parte do recurso recebido da integralização das debêntures para a MSP				
28/01/2011	1.13.120.00.01.01.0010 - MSP Participações S/A	D	20.165.555,47	vlr ref. vr transf. para msp participações s/a ref.janeiro/2011
28/01/2011	1.11.111.00.03.02.0004 - Banco Itaú S/A	C	20.165.555,47	vlr ref. vr transf. para msp participações s/a ref.janeiro/2011

- a MSP, após receber os recursos financeiros, também quita a dívida com a Biopalma, conforme escrituração contábil da MSP:

Razão da MSP - 2011

Conta:2.21.212.00.01.01 - Contas Correntes Controladas

Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
1.11.111.00.03.02.0004	Banco Itaú S/A	D	20.165.555,47	Vlr ref. - vr recebido da Miner.Sta.Elina Ind.Com.S/A ref.janeiro/2010
2.21.212.00.01.01.0006	Mineração Santa Elina Ind.Com.S/A	C	20.165.555,47	Vlr ref. - vr recebido da Miner.Sta.Elina Ind.Com.S/A ref.janeiro/2010
2.21.212.00.01.01.0028	Biopalma da Amazônia S/A Indústria e Comércio	D	20.165.555,47	Vlr ref. - vr transf. p/ Biopalama da Amazonia S/A ref.janeiro/2011
1.11.111.00.03.02.0004	Banco Itaú S/A	C	20.165.555,47	Vlr ref. - vr transf. p/ Biopalama da Amazonia S/A ref.janeiro/2011

- esse circuito financeiro do planejamento tributário abusivo, também está demonstrado em Ata de Assembléia Geral de Quotistas do MSP FIP, de 27 de janeiro de 2011 (fls. 298/300):

V. Ordem do Dia
5.1 Instruir a Instituição Administradora do Fundo a celebrar, nesta data, os seguintes documentos, os quais têm o Fundo como parte: Acordo de Investimento e Acordo de Acionistas da Biopalma da Amazônia S.A. Reflorestamento, Indústria e Comércio ("Biopalma"), Atas de Assembléia Geral Extraordinária da Biopalma, dois Contratos de Compra e Venda de Ações sendo ***162.664*** *(cento e sessenta e duas mil e seiscentos e sessenta e quatro) ações e* ***2.212.159*** *(dois milhões e duzentos e doze mil e cento e*

cinquenta e nove) ações da Biopalma, Contrato de Compra e Venda de Ações da Bio Participações S.A. com a Vale, no qual o Fundo participará como interveniente anuente, Ata de Assembléia Geral Extraordinária da MSP Participações S.A. a qual autoriza a Companhia a prestar fiança no valor de R$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) em favor da Mineração Santa Elina Indústria e Comércio S.A., Nota Promissória e Endosso de Nota Promissória no montante total de R$ 12.643.971,09 (doze milhões e seiscentos e quarenta e três mil, novecentos e setenta e um reais e nove centavos), Boletim de Subscrição de Debêntures da Mineração Santa Elina Indústria e Comércio S.A., no montante total de R$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), Instrumento de Confissão de Dívida da Biopalma com a Vale S.A.

- poucos dias depois da subscrição, conforme Ata da AGE da Santa Elina de 18/02/2011, R$ 100.000.000,00 em debêntures foram convertidas em ações ordinárias, estas subscritas pelo MSP FIP (fls. 501/503); as outras debêntures, no valor de R$ 50.000.000,00, com a devida atualização, em julho de 2013, foram utilizadas pelo MSP FIP para subscrever e integralizar ações ordinárias nominativas, sem valor nominal de emissão da MSP, conforme consta nas notas explicativas do MSP FIP de 2013 (fls. 449);

- o MSP FIP, com os outros R$ 49.665.308,01 oriundos da alienação do controle da Biopalma, conforme Demonstrações Financeiras de 2011, ainda, adquiriu ações da **Mineração Irajá S.A** ("MINERAÇÃO IRAJÁ"), CNPJ 10.399.131/0001-47) da **Rio Alto Mineração S.A.** ("RIO ALTO"), CNPJ 13.751.510/0001-42, e do **Banco Indusval S/A**. ("INDUSVAL") - (fls. 505/553 e 376);

- até 2015, o MSP FIP adquiriu mais ações de outras empresas do Grupo MSP, formalizando uma composição da carteira constituída por ações de empresas do grupo MSP ou de empresa com que possuía algum de tipo relacionamento: Biopalma, MSP, Santa Elina, Indusval, Mineração Irajá, Rio Alto, **MSP Negócios S.A**, **Palma Brasil S/A Reflorestamento, Industria e Comercio**, **Mineração Rio Claro S.A.**, **Rio Minas Mineração S/A** (fls. 481);

- para auxiliar nessa tarefa de aquisições, no período de 2010-2014, o MSP FIP pagou por consultoria de investimento, conforme DIRFs e DIPJs

(Remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica para o MSP FIP), o montante de R$ 6.142.000,00 à **Irajá Consultoria em Negócios Empresariais Ltda**1 ("IRAJÁ CONSULTORIA"), da qual Paulo de Carlos Brito, patriarca da Família MSP, detém 99,99% das quotas, e que está localizada na sala vizinha à da sede da MSP (fls. 554/659);

 constam relacionados às fls. 870, exemplificativamente, os valores mensalmente pagos pelo MSP FIP à Irajá Consultoria nos anos de 2012 e 2013, bem assim a forma de cálculo da remuneração de administração do Fundo extraída das notas explicativas às suas demonstrações contábeis, que inclui a remuneração do consultor de investimentos (fls. 430);

 ante a sequência de operações formalizadas acima descrita, a autoridade fiscal passa a expor os motivos pelos quais entende que, tendo em vista a prevalência da essência sobre a forma, resta demonstrado o planejamento tributário abusivo praticado pelo contribuinte;

 da análise dos atos societários formalmente praticados, constata-se que:

a) **antes** da concretização do referido negócio, ocorreu uma série de eventos societários sem propósito negocial realizados com intuito de encobrir a venda do controle acionário da Biopalma por parte do Grupo MSP, então controlador da empresa vendida;

b) **durante** a formalização, já havia um memorando de entendimentos contendo antecipadamente preço, data, quantidades de assembléias a serem realizadas, aumentos de capital, garantias;

c) **na data** da formalização, houve prescrições referentes à subscrição de debêntures da Santa Elina, à confissão de dívida da Biopalma com a VALE e à quitação de dívidas;

d) **após a realização da transação**, houve a conversão das debêntures da Santa Elina em ações, aquisições de participações societárias do Grupo MSP e pagamento por prestação de serviço à consultoria de propriedade de Paulo de Carlos Brito, com recurso advindos da alienação do controle acionário da Biopalma;

  tudo com objetivo único, doloso, de impedir a ocorrência do fato gerador de IRPJ e CSLL, incidentes sobre o ganho de capital referente à referida venda de participações societárias, de modo a evitar o pagamento desses tributos; com a concretização do negócio na forma planejada pelas partes (e externada sob a forma do supramencionado Acordo de Investimento assinado em 28/01/2011), não houve pagamento, por parte da MSP (real vendedora) do IRPJ à alíquota de 15% mais 10% adicional e da CSLL à alíquota de 9% referentes ao ganho de capital apurado na venda do controle acionário da Biopalma, uma vez que os supramencionados atos formais praticados pelo Grupo MSP (reorganizações societárias) elevaram, ao menos na aparência, o MSP FIP à condição de vendedor da empresa;

  ocorre que o conjunto probatório evidencia que a real vendedora do controle acionário da Biopalma é a MSP, sendo que as operações realizadas em sequência (*step transactions*) acima descritas foram, na verdade, realizadas com o intuito de ocultar a venda do controle acionário da

Biopalma pela MSP, tudo com o desiderato único de evitar o pagamento de tributos;

- o que de fato ocorreu foi o seguinte: a MSP vendeu o controle acionário da Biopalma e aplicou o dinheiro recebido por meio do MSP FIP nas empresas do Grupo MSP mediante subscrições e integralizações de capital, e quitação de dívidas;

- alegando buscar maior eficiência econômica, redução de custos operacionais e sinergia das atividades das sociedades envolvidas na reorganização societária, segundo consta na ata da sua AGE, a MSP cindiu parcela do patrimônio, representada por 4.458.104 ações do capital da Biopalma de titularidade da MSP, que foi incorporada pela própria Biopalma extinguindo-as e substituindo-as por outras idênticas em direitos, obrigações e ônus, atribuídas ao MSP FIP; ou seja, ações da Biopalma saíram da MSP e retornaram para a própria Biopalma; por sua vez, a Biopalma as extinguiu e emitiu novas ações as quais foram atribuídas ao MSP FIP;

- portanto, constata-se dos fatos narrados, que o MSP FIP funcionou como uma espécie de "Fundo-Veículo" utilizado para transferir ações da Biopalma dos Vendedores (MSP) aos compradores (VALE) com propósito de impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que a venda direta do controle acionário da Biopalma pela MSP, uma sociedade empresária, ensejaria apuração de ganho de capital nesta última;

- o MSP FIP na forma é um fundo de investimento, mas na essência, além de ter sido um "fundo-veículo" utilizado para perpetrar o comprovado planejamento tributário abusivo, transformou-se em uma Sociedade de Participações (holding de controle), pois é controlada por um único investidor, a Família MSP, possui um único investimento, ações de empresas do Grupo MSP, avalia essas ações pelo custo de aquisição, e a arquitetura de seus investimentos é realizada pelo comitê de investimentos, composto pela Família MSP, e pelo seu consultor de investimento, a Irajá Consultoria, a qual é uma empresa de propriedade do patriarca da Família MSP;

- essas anomalias presentes e perenes no MSP FIP se opõem às características e vantagens de um Fundo de Investimento em Participações (FIP) elencadas no sítio da BM&F Bovespa, em especial, a diversidade de investidores, bem como de investimentos, com o fim de reduzir o risco global da carteira;

- a composição da carteira do fundo se estabeleceu, primeiro, com a integralização de cotas do fundo pela Família MSP com as ações da MSP e, depois, por meio de cisão e incorporação, sem nenhum propósito negocial, a MSP transferiu as ações da Biopalma para o MSP FIP; logo em seguida, o MSP FIP vendeu o controle acionário da Bioplama para a VALE e, com os recursos gerados pela venda, adquiriu ações de outras empresas do Grupo MSP e debêntures da Santa Elina, as quais foram convertidas em ações;

- em pareceres emitidos por auditores independentes (fls. 455/456, 478/479), mereceu ressalva, ainda, o fato de haver investimentos no fundo

avaliados pelo custo de aquisição, e não com base no valor justo, o que contraria recomendação contida no item B85K do CPC 36;

 todas essas transações de investimentos, as aquisições de ações das empresas do Grupo MSP, feitas pelo MSP FIP, foram assessoradas pelo seu Consultor de Investimento, a Irajá Consultoria, a qual foi contratada pela instituição administradora, por conta e ordem do MSP FIP, para desempenhar as funções a ele atribuídas conforme estabelecidas no regulamento (fls. 321);

 por essas consultorias, pontualmente, em 2010, 2012 e 2013, do total de despesa do MSP FIP de R$ 5.753.000,00 com Remuneração da Administração, Serviços contratados e Taxa de Administração, nas quais contemplavam a remuneração do consultor de investimento, R$ 4.426.000,00, 76,93% desse total, foram pagos para a Irajá Consultoria, em detrimento do administrador do fundo, o qual tem diversas responsabilidades, obrigações e vedações delineadas no art. 14 e 35 da Instrução Normativa 391/2003 da CVM e no regulamento do MSP FIP;

 no ano de 2012, conforme sua DIPJ2013, a Irajá Consultoria obteve uma receita total de R$ 2.313.923,56, nela contida o valor de R$ 2.105.923,56 oriundo do MSP FIP, sendo que Paulo de Carlos Brito amealhou R$ 1.916.707,70 de Lucros/Dividendos mais R$ 48.000,00 de Remuneração do Trabalho (fls. 610/612);

 não obstante a instituição administradora deter poderes para praticar todos os atos necessários à administração do MSP FIP, as suas decisões de investimentos e desinvestimentos estão limitadas às deliberações e aos termos, condições, e prazos estabelecidos por seu Consultor de Investimentos e seu Comitê de Investimentos, consoante expressa previsão no Regulamento do Fundo (fls. 318/353);

 o Comitê de Investimentos, cujas atribuições e funções estão demarcadas no item 12 do Regulamento do MSP FIP, é exclusivamente composto pelos cotistas do Fundo, ou seja, pela Família MSP;

 é inelutável a conclusão de que o Comitê de Investimentos, a Família MSP, e o Consultor de Investimentos, o patriarca da Família MSP, na verdade, exercem o papel de sócios-administradores da sociedade empresária denominada MSP FIP; uma sociedade empresária envelopada na forma de um fundo de investimento para se beneficiar da isenção determinada no art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 1022/2010 e suas alterações seguintes;

 portanto, o MSP FIP, com únicos, investidor (Família MSP) e investimento (Grupo MSP), com suas ações avaliadas a custo de aquisição e com Consultor de Investimento (patriarca da família MSP) e Comitê de Investimento (família MSP) que planejam e ordenam todos os investimentos e desinvestimentos e que delimitam as decisões e execuções do administrador do MSP FIP, é de fato uma sociedade de participações, cujo intuito real é apenas titularizar ações de empresas do grupo MSP adquiridas com recursos proveniente da alienação do controle acionário da Biopalma, sem o devido pagamento de tributos sobre o ganho de capital apurado nessa venda;

- o MSP FIP funcionou como uma espécie de "Fundo Veículo" utilizado para transferir ações da Biopalma dos Vendedores (MSP) aos compradores (VALE) com propósito de impedir a ocorrência o fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que a venda do controle acionário da Biopalma pela MSP ensejaria apuração de ganho de capital nesta última;

- assim, todos os resultados auferidos pela alienação do controle acionário da Biopalma pertencem, em verdade, à MSP, devendo o ganho de capital ser apurado nos termos do § 3º do art. 3º c/c os arts. 19 e 20 da Lei nº 7.713/1988 e do art. 426 do RIR/99;

- o valor do patrimônio líquido da Biopalma em 28/01/2011, relativo a 4.458.104 ações, que estava registrado no MSP FIP era de R$ 130.000.000,00, resultando num valor unitário de R$ 29,16 p/ ação;

- todavia, esse valor unitário de R$ 29,16 é fruto de acréscimo decorrente de ganho de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, conforme aumentos de capital da Biopalma de 04/04/2008 e 27/06/2008 subscrito pela Bio Participações, já descritos neste termo acima, portanto não deve ser contemplado no cálculo do custo de aquisição, consoante determina o art. 428 do RIR/99;

- logo, o valor do custo de aquisição das ações da Biopalma, para fins de apuração do ganho de capital, é de R$ 1,00 p/ ação;

- dessa forma, a MSP, em **28/01/2011**, alienou o controle acionário, 2.374.823 ações da Biopalma, com custo de R$ 2.374.823,00 (1 ação por R$ 1,00) por R$ 212.309.279,00 (fls. 301/311), o que gerou um **ganho de capital de R$ 209.934.456,00**;

- em sua DIPJ o contribuinte indica o lucro presumido como forma de tributação; todavia, não há que se considerar feita tal opção pois não houve qualquer pagamento ou declaração entregue com a discriminação de valores que servissem para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo portanto ser feita a apuração pelo regime trimestral do lucro real, nos termos dos arts. 220 e 516 do RIR/99;

- por se tratar de operações praticadas apenas formalmente, sem substância econômica, tais condutas subsumem-se à hipótese de fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/1964; sendo assim, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário rege-se pelo art. 173, inc. I, do CTN, haja vista estar configurada a excludente prevista no § 4º, *in fine*, do art. 150 do mesmo CTN, e também por ausente o pagamento antecipado do tributo;

- pelo mesmo motivo, ou seja, por estar configurada a fraude fiscal acima delineada, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações realizadas artificialmente com o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento, fica autorizada a aplicação da multa qualificada

de 150% prevista no art. 44, inc. I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007;

 estão demonstrados e caracterizados o grupo econômico de fato, GRUPO MSP, e o interesse comum (atuação comum ou conjunta) de suas empresas componentes (incluída a empresa fiscalizada) “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, pois existem liames inequívocos entre as atividades desempenhadas pelos integrantes desse grupo econômico destinadas a reduzir o IRPJ e a CSLL;

 essa atuação comum e conjunta está explicitada antes, durante, na data e depois da realização da alienação do controle acionário da Biopalma pelo Grupo MSP e a jurisprudência brasileira alberga o entendimento de que existe a solidariedade de grupo econômico quando há fraude e confusão patrimonial com finalidade de dificultar o pagamento de tributos; no caso, “a confusão patrimonial consiste no círculo financeiro decorrente do penhor de ações, das subscrições e integralizações, das confissões e quitações de dívidas e dos pagamentos à Irajá Consultoria, de propriedade de Paulo de Carlos Brito, patriarca da Família MSP”;

 assim, as seguintes empresas componentes do grupo econômico controlado pela Família MSP e Paulo de Carlos Brito (CPF 289.847.908-00) respondem solidariamente pelo total do crédito tributário apurado, nos termos do art. 124, inc. I, do CTN:

Cnpj	Empresa
47.419.874/0001-41	Mineração Santa Elina S/A Indústria e Comércio
10.399.131/0001-47	Mineração Irajá S/A
13.751.510/0001-42	Rio Alto Mineração S/A
11.994.312/0001-84	Irajá Mineração Ltda
12.126.714/0001-20	MSP Fundo de Investimento em Participações

 provado que o MSP FIP não foi parte vendedora, mas sim a opção de “veículo” para a MSP aplicar os recursos recebidos na venda do controle acionário da Biopalma no Grupo MSP, controlado pela Família MSP, sem o devido pagaemento de tributos sobre o ganho de capital apurado nessa venda, a conduta perpetrada pelos administradores do Grupo MPS subsume-se ao que dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502/1964;

 considerando que Marina Guaspari de Brito Gonçalves (281.905.708-03), Silvana Guaspari de Brito Gutfreund (290.638.718-56) e Paulo Carlos de Brito Filho (330.159.598-75), têm poderes de administração e, nessa qualidade, cometeram o ilícito descrito no referido art. 72, fica caracterizada a responsabilidade solidária pelo total do crédito tributário prevista no art. 135, III, do CTN, em decorrência de infração de lei.

Ante a constatação do ganho de capital havido em 28/01/2011, no valor de R$ $ 209.934.456,00, a autoridade fiscal lavrou os seguintes **AUTOS DE INFRAÇÃO** em desfavor do contribuinte:

i) **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ**, às fls. 843/853, constituindo um crédito tributário de **R$ 160.838.639,20**, nele incluídos o imposto, a multa de ofício de 150% e os juros de mora calculados até 09/2016;

ii) **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, fls. 833/842, de **R$ 58.563.603,82**, composto de principal, multa e acréscimos igualmente calculados.

Em ambos os autos de infração, que perfazem um crédito tributário de R$ 219.402.243,02, foram indicados como responsáveis tributários solidários do crédito tributário lançado, segundo a motivação contida no TVF:

CNPJ / CPF	Nome Empresarial / Nome	Responsabilidade	Enquadramento Legal
12.126.714/0001-20	MSP Fundo de Investimento em Participações	Solidária de Fato	art. 124, I, Lei 5.172/66
47.419.874/0001-41	Mineração Santa Elina Ind. e Com. S.A.	Solidária de Fato	art. 124, I, Lei 5.172/66
10.399.131/0001-47	Mineração Irajá S/A	Solidária de Fato	art. 124, I, Lei 5.172/66
13.751.510/0001-42	Rio Alto Mineração S.A.	Solidária de Fato	art. 124, I, Lei 5.172/66
11.994.312/0001-84	Irajá Mineração Ltda.	Solidária de Fato	art. 124, I, Lei 5.172/66
281.905.708-03	Marina Guaspari de Brito Gonçalves	Solidária p/ excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto	art. 135, Lei 5.172/66
290.638.718-56	Silvana Guaspari de Brito Gutfreund	Solidária p/ excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto	art. 135, Lei 5.172/66
330.159.598-75	Paulo Carlos de Brito Filho	Solidária p/ excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto	art. 135, Lei 5.172/66
289.847.908-00	Paulo Carlos de Brito	Solidária de fato	art. 124, I, Lei 5.172/66

Cientificada da autuação por via postal em 30/09/2016 (fls. 1441), a **MSP Participações S/A**, devidamente representada por seus procuradores (fls. 1006/1009), juntou aos autos, em 27/10/2016, a **IMPUGNAÇÃO** de fls. 926/1007, alegando:

1.1. inicialmente, que estava decaído o direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido em 28/01/2011, eis que, por ter havido pagamento antecipado do imposto no período e por inexistir ato fraudulento ou doloso, o prazo decadencial rege-se pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

1.2. ainda que se entenda pela adoção da regra inserta no art. 173, inc. I, do CTN, o prazo contar-se-ia a partir de 1º/07/2011 ("primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"), haja vista que a apuração do tributo é trimestral e, portanto, seria igualmente extemporâneo o lançamento fiscal realizado em 30/09/2016;

1.3. é nula a exação fiscal por ilegitimidade passiva da MSP Participações, pois o ganho de capital com a alienação das ações da Biopalma à VALE foi auferido pelo MSP FIP, que era quem alienou as ações em 28/01/2011, como admite a própria fiscalização;

1.4. se a autoridade fiscal interpretou que o MSP FIP seria de fato uma sociedade de participações (holding), deveria então efetuar o lançamento em seu nome; também não foi demonstrada a existência de simulação, descabendo desconsiderar o MSP FIP e simplesmente optar pela via mais onerosa tributariamente;

1.5. é igualmente nula a autuação em razão da incongruência da autoridade fiscal na determinação do aspecto temporal do fato gerador, pois: i) ora considera a compra e venda realizada em 28/01/2011, ignorando que nesta data é o MSP FIP que figuraria como possuidor e alienante das ações, ii) ora considera a operação ocorrida em 01/10/2010 (que estaria fulminada pelo instituto da decadência), com base na data da assinatura do Memorando de Entendimentos (“MOU”), para atribuir à MSP Participações a condição de alienante das ações;

1.6. incorreu a fiscalização em erro material ao realizar o lançamento com base no lucro real trimestral, desconsiderando a opção pelo lucro presumido exercida pelo contribuinte por ocasião da entrega da DIPJ e da DCTF;

1.7. a ausência de recolhimento do imposto não implica impossibilidade de opção pela sistemática do lucro presumido, consoante jurisprudência colacionada, bem assim o que dispõem o § 3º, do art. 13, da Lei nº 8.541/92 e a SCI Cosit nº 5/2008;

1.8. ainda que se admitisse a apuração pelo lucro real trimestral, há erro material na definição da base tributável, pois nesse caso a autoridade fiscal deveria recompor o lucro real partindo do prejuízo líquido apurado no ano-calendário de 2011, no valor de R$ 13.194.212,69, bem como deveria compensar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL registrados na parte B do Lalur, no valor de R$ 1.005.289,79, oriundo do ano-calendário de 2007;

1.9. a prevalecer a interpretação da autoridade fiscal, também deveriam ser considerados os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas que seriam apurados pelo lucro real em 2008 e 2009, anos em que o contribuinte igualmente havia optado em DIPJ pelo lucro presumido (demonstrativo às fls. 951);

1.10. o impugnante passa a descrever a sequência de operações societárias que resultaram na alienação de ações da Biopalma à VALE, ressaltando que desde 2007 já havia interesse do Grupo MSP em constituir um Fundo de Investimento para gerir os investimentos e empresas do grupo, conforme cópias de propostas da BNY Mellon DTVM S/A e da BNY Mellon Ativos Financeiros Ltda. anexadas à peça impugnatória;

1.11. refuta, ainda, a tese do autuante de que o Memorando de Entendimentos de 01/10/2010 se aproximaria de um documento de consecução da compra e venda ou de caráter definitivo, pois jamais estabeleceu que o contribuinte alienaria ações da Biopalma; referido Memorando constituiria apenas uma formalização de entendimentos prévios e indefinidos, sem a vinculação das partes, repleto de condições suspensivas;

1.12. em 28/01/2011, a VALE adquiriu as ações da Biopalma mediante dois contratos de compra e venda firmados com o MSP FIP, dos quais a fiscalização não apontou qualquer vício que possa afastar a sua existência, validade e eficácia; tais instrumentos contratuais demonstram que o MSP FIP alienou as ações, recebeu o pagamento e, consequentemente, auferiu o ganho

de capital na operação, a qual, aliás, foi amplamente divulgada em notícias da imprensa;

1.13. em nenhum momento o Sr. Agente Fiscal alegou que houve simulação na constituição do MSP FIP, motivo pelo qual tal estrutura não poderia ser desconsiderada para fins de apuração do ganho de capital no presente caso;

1.14. o MSP FIP, desde a época objeto de autuação, tem mantido uma carteira diversificada de investimento e teve crescimento significativo, estando ativo até os dias de hoje;

1.15. os valores oriundos da venda de parte das ações da Biopalma foram legitimamente aplicados pelo MSP FIP em diversos investimentos, em especial, nas empresas do Grupo MSP, e a parcela remanescente do investimento na Biopalma que não foi alienada, correspondente a mais de 2 milhões de ações, continua até hoje compondo a carteira de investimentos do Fundo, a demonstrar que a reorganização societária não teve como único propósito a economia tributária alegada pela fiscalização;

1.16. o MSP FIP reinvestiu os recursos recebidos pela alienação das ações nas empresas do Grupo MSP, via aumento de capital; o fato de tais empresas terem utilizado estes montantes para quitação de obrigações constituídas anteriormente não tem o condão de invalidar a venda das ações pelo Fundo, cuja estrutura é amplamente regulada, com informações públicas, fiscalizada pela CVM, administrada e gerida por instituições financeiras, com total transparência;

1.17. um Fundo de Investimento em Participações, constituído sob a forma de condomínio fechado, consoante prevê o art. 2º da Instrução CVM nº 391/2003, não tem personalidade jurídica, razão pela qual o FIP no Brasil não sofre, em regra, tributação sobre as operações próprias de suas carteiras;

1.18. a razão para a isenção das carteiras dos fundos de investimento é que seus correspondentes ganhos e rendimentos são indiretamente tributados pelos respectivos investidores, de acordo com as regras previstas na legislação, após consolidação dos resultados de todas as transações e a valorização das cotas;

1.19. de fato, por se tratar, no presente caso concreto, de um FIP (condomínio fechado), somente são autorizados o investimento, a amortização e o resgate em prazos determinados e, em regra, a tributação ocorrerá apenas nos momentos em que há alienação, o resgate ou a amortização de cotas, conforme disposto no art. 16, da IN RFB nº 1.022/2010;

1.20. no presente caso, os cotistas do MSP FIP não resgataram ou amortizaram os valores recebidos em decorrência da alienação das ações da Biopalma, não havendo que se falar em recolhimento de imposto de renda; os recursos foram mantidos na carteira do FIP justamente para que ele cumpra o seu objetivo, que é a realização de novos investimentos;

1.21. ademais, à autoridade fiscal tributária não é dado adentrar à competência detida pela CVM, que é a entidade responsável pela apreciação de aspectos relacionados à constituição, funcionamento e administração dos fundos de investimento no Brasil;

1.22. não deveria surpreender a fiscalização o fato de o MSP FIP, após a alienação, ter realizado aquisição de ações e de debêntures conversíveis em ações, haja vista que, por definição, é essa a sua atividade e, principalmente, pela composição obrigatória da carteira do fundo estabelecida no art. 6º da ICVM nº 391/2003;

1.23. assim, seria imprópria a qualificação de "fundo-veículo" dada pela fiscalização, bem como esta deveria reconhecer que, àquela época, cabia ao regulamento do FIP estabelecer as regras de avaliação de sua carteira, sendo impertinente questionar a aplicação do método de custo uma vez que somente em 2016 a legislação estabeleceu procedimento diverso;

1.24. não se pode ignorar que o patrimônio do Fundo evoluiu no período, pois seu valor era de R$ 133 milhões em 2011 e chegou a R$ 349 milhões em 2015, em nada se assemelhando a um "fundo-veículo", pois não houve o resgate de cotas com o produto da venda das ações da Biopalma e tampouco houve a extinção do FIP após tal operação;

1.25. equivoca-se ainda a autoridade fiscal ao afirmar que o MSP FIP "contava com um único investidor e um único investimento", pois o "único investidor" – a Família MSP – são na realidade três pessoas distintas, enquanto o suposto "único investimento", na verdade representa a participação em mais de uma dezena de empresas distintas, incluindo sociedades independentes que não pertencem ao Grupo MSP, como, por exemplo, o Banco Indusval;

1.26. são indevidos os questionamentos dirigidos ao comitê de investimento do fundo, bem como é descabida a desqualificação da operação realizada pelo FIP em razão da relação de parentesco entre o fundador da Irajá Consultoria (consultor de investimentos) e os acionistas da impugnante; os serviços foram regular e efetivamente prestados e as remunerações devidas foram pagas segundo seu valor de mercado e tributadas pelo beneficiário;

1.27. na apuração do custo da participação da Biopalma, para fins de apuração do ganho de capital, incorreu em erro a autoridade fiscal ao atribuir o valor de R$ 1,00 por ação, em vez de R$ 29,16 por ação, tal como escriturado no MSP FIP em 28/01/2011;

1.28. em primeiro lugar, é irrelevante o aumento de capital realizado pela Bio Participações, uma vez que era o MSP FIP quem detinha as ações da Biopalma em 28/01/2011, e não a impugnante, ações essas que foram recebidas pelo valor de R$ 29,16 por ocasião sua emissão;

1.29. além disso, a legislação tributária expressamente prevê que na apuração do ganho de capital deve ser considerado o valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte (art. 426, I, RIR/99), o que não foi observado pela fiscalização;

1.30. equivoca-se a autoridade fiscal ao entender que o art. 428 do RIR/99 autorizaria a exclusão, na composição do valor contábil do investimento para fins de determinação do ganho de capital, do montante correspondente à variação no percentual de participação no capital social da investida, devendo o lançamento, por esse motivo, ser parcialmente cancelado;

1.31. é insubsistente o questionamento fiscal quanto ao fato de a Irajá Consultoria pertencer ao Sr. Paulo Carlos de Brito, pai dos cotistas do MSP FIP, pois: (i) os gestores de fundos de investimento, em regra, devem receber um valor superior aos administradores em razão da sua atuação; (ii) o Sr. Paulo Carlos de Brito (pai) possui uma competência diferenciada no mundo dos negócios que é publicamente reconhecida, fato que legitima a sua contratação como gestor por um fundo de investimento; e (iii) a taxa de remuneração paga pelo MSP FIP em razão dos serviços de administração a ele prestados, está em linha com a taxa praticada pelo mercado de acordo com a Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais ("ANBIMA");

1.32. não há que se falar em tributação de ganho de capital no momento da alienação das ações da Biopalma pelo MSP FIP, haja vista a isenção expressamente prevista, para os ganhos auferidos pelas carteiras dos fundos de investimento, na alínea 'a', do § 10º, do art. 28, da Lei nº 9.532/1997, bem como no inciso I, do art. 14, da IN RFB nº 1.585/2015 e no inciso I, do art. 741, do RIR/99;

1.33. são inadmissíveis as ilações da autoridade fiscal de que teria havido um "circuito financeiro do planejamento tributário abusivo" e "confusão patrimonial com [a] finalidade de dificultar o pagamento de tributos"; os atos relacionados a dívidas do Grupo MSP ou mesmo a suposta confusão patrimonial não guardam relação com objeto da presente lide e não têm qualquer efeito sobre ela;

1.34. a utilização dos recursos oriundos da alienação das ações para quitar dívidas é legal e está de acordo com as práticas do mercado, evidenciando, inclusive, a validade dos negócios jurídicos praticados;

1.35. a constituição de um fundo de investimento pelos controladores do Grupo MSP se deveu à sua necessidade, tanto do ponto de vista gerencial como do ponto de vista societário, e a operação em comento não buscou nenhuma economia tributária que não as decorrentes estritamente da realização do negócio almejado pelas partes;

1.36. a necessidade de otimização da atuação empresarial passa, necessariamente, pela redução de despesas tributárias, que tem por fundamento o direito que o contribuinte detém de não ser obrigado a sofrer uma carga tributária maior quando existe uma opção fiscal mais econômica, autorizada pelo próprio ordenamento jurídico;

1.37. não cabe ao Fisco limitar a autonomia da vontade e liberdade de iniciativa dos contribuintes que visam a melhor forma de gerir seus negócios,

sendo nítido que no caso concreto o caminho adotado para a alienação do controle societário da Biopalma foi escolhido com base em razões totalmente alheias aos efeitos fiscais;

1.38. a tentativa da autoridade fiscal de ver a constituição do MSP FIP como inválida não possui qualquer respaldo legal no ordenamento jurídico, motivo pelo qual, deve ser desconsiderada, em obediência ao princípio da legalidade e aos demais princípios acima tratados, os quais devem ser observados pelos contribuintes e protegidos pela Administração Pública;

1.39. a fiscalização buscou a desconsideração do FIP sob o único argumento de que não haveriam “preceitos econômicos” para justificar a sua constituição, mas não há no ordenamento jurídico vedação legal à utilização de fundos de investimentos para a alienação de participações societárias;

1.40. o MSP FIP de fato possuía propósito negocial, haja vista que este claramente não foi utilizado exclusivamente para possibilitar a postergação da tributação do ganho de capital na alienação do controle acionário da Biopalma;

1.41. mesmo que pretendesse desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, não poderia a fiscalização fazê-lo, pois a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN ainda depende de elaboração de lei ordinária que, até o presente momento, não foi editada;

1.42. caso o resultado do presente julgamento seja pela manutenção da exigência fiscal pelo voto de qualidade, há de ser afastada a qualificação da multa de ofício uma vez que, existindo dúvida quanto à ocorrência da infração, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, nos termos do art. 112 do CTN;

1.43. a multa qualificada é inaplicável pois não houve fraude nas operações que culminaram na alienação do controle acionário da Biopalma pelo MSP FIP; não restou comprovada a prática de qualquer conduta dolosa pelas partes do referido negócio, limitando-se a autoridade fiscal a tentar demonstrar suposta ausência de propósito negocial, fato não tipificado como crime no ordenamento jurídico brasileiro;

1.44. quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações; e mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos;

1.45. nenhuma destas condutas foi praticada pela Impugnante, tendo em vista que ela: (i) prestou informações e forneceu documentos à fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; (ii) registrou e arquivou todos os atos societários nas respectivas Juntas Comerciais; e (iii) diligenciou de forma a conferir maior transparência das informações referentes à operação.;

1.46. quando muito, poder-se-ia dizer que teria ocorrido uma interpretação diversa da lei pelas partes, o que não pode ser confundido com ato ilícito; inexiste fraude quando se trata de matéria controvertida decorrente de erro na interpretação de lei, devendo a multa qualificada ser cancelada;

1.47. ademais, a multa no percentual de 150% tem caráter confiscatório, sendo notória a ausência de proporcionalidade e razoabilidade da penalidade;

1.48. por fim, por ausência de previsão legal, é incabível a exigência de juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração.

O responsável tributário solidário **MSP Fundo de Investimento em Participações** foi notificado da exigência fiscal em 30/09/2016 (fls. 1207 e 1446). Irresignado, apresentou, em 31/10/2016, a **IMPUGNAÇÃO** de fls. 1097/1149, na qual aduz:

2.1. que a impugnação é tempestiva e plenamente admissível, ainda que apresentada mediante atendimento presencial em unidade da RFB;

2.2. repisa diversas considerações contidas na impugnação da MSP (contribuinte), já relatadas retro, como, por exemplo: a) que a fiscalização não questiona a validade dos negócios que formam a sequência da operações societárias e nem considerou ter havido simulação, b) que o MSP FIP até hoje mantém em sua carteira participações em empresas da Família MSP, c) que não houve resgate dos valores recebidos pela alienação das ações da Biopalma, d) que o Fundo é ativo até os dias de hoje, sendo as suas operações reguladas e fiscalizadas pela CVM;

2.3. a abordagem das *step transactions* desenvolvida pelo autuante é incoerente, na medida em que são relatados eventos ocorridos no longo período que se inicia em abril/2007 e termina em julho/2013, que não podem ter seus efeitos jurídicos desconsiderados;

2.4. a MSP Participações nada "encobriu", como afirma a fiscalização, pois tudo foi feito absolutamente às claras, com transparência e descrição documental detalhada; muita informação é divulgada publicamente; não por acaso, todos os fatos são detalhadamente descritos no TVF, mesmo tendo havido somente uma intimação à fiscalizada, o que demonstra inexistência de fraude;

2.5. dentre as diversas acusações fiscais, merece destaque aquela em que o autuante equipara o Fundo a uma Sociedade de Participações ("Uma sociedade empresária envelopada na forma de um fundo de investimento para se beneficiar da isenção determinada no art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 1022/2010"), que não se coaduna com a presente exigência fiscal;

2.6. ou bem se reconhece uma nulidade material indiscutível no lançamento tributário ou se reconhece a validade da operação praticada pelo MSP FIP pois: i) de um lado, se a
fiscalização aponta que se tratava de uma sociedade empresária e que se buscou aplicar indevidamente determinada isenção, significa que o Fundo deveria ter sido qualificado como contribuinte; ao se apontar essa condição para outra pessoa, haveria vício material insanável na identificação do contribuinte; ii) de outro lado, se a "roupagem" de FIP tinha por objetivo se beneficiar da isenção, a conclusão somente pode ser no sentido de que foi o Fundo que efetuou a alienação;

2.7. o impugnante discorre sobre cada uma das operações societárias praticadas para, ao fim, defender que: "i) não há qualquer apontamento de irregularidade formal ou material pela fiscalização e (ii) ausência de relação dos eventos com a operação objeto de questionamento pela fiscalização";

2.8. a acusação fiscal, que se inicia com o questionável texto "da essência sobre a forma", faz ainda alusão a outras figuras como; "dolo", "propósito negocial", "*step transactions*", "Fundo-Veículo", sem, no entanto, demonstrar a relação de pertinência com os fatos relatados;

2.9. conforme já exposto pelo contribuinte MSP Participações, equivoca-se a autoridade fiscal ao dizer que o Fundo teria apenas um investidor (Família MSP) e um único investimento, quando na verdade são três investidores e mais de uma dezena de participações societárias;

2.10. descabe a caracterização de "fundo-veículo" pois os investidores não resgataram as suas cotas com o produto da venda de ações e tampouco promoveram a sua extinção, e também porque o Fundo ainda está ativo até os dias atuais, com diversos investimentos, tendo inclusive aumentado de forma significativa o seu patrimônio;

2.11. igualmente descabidos os questionamentos relativos à atuação do administrador, do consultor de investimentos e do Sr. Paulo Carlos de Brito (pai), pelos motivos já expendidos pelo contribuinte MSP Participações;

2.12. por fim, também contesta a multa de ofício e os juros de mora sobre ela incidentes.

Os responsáveis solidários **Marina Guaspari de Brito Gonçalves**, **Silvana Guaspari de Brito Gutfreund** e **Paulo Carlos de Brito Filho** foram notificados em 03/10/2016, 30/09/2016 e 30/09/2016, respectivamente (fls. 1445, 1454, 1447). Inconformados, apresentaram em 31/10/2016 as **IMPUGNAÇÕES** de fls. 1351/1361, 1367/1377 e 1054/1064, com os seguintes argumentos:

3.1. os impugnantes foram considerados responsáveis solidários com base no art. 135, inc. III, do CTN, hipótese em que as pessoas ali indicadas seriam pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias que tenham surgido de atos praticados com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto;

3.2. contudo, não logrou a autoridade lançadora comprovar que o suposto responsável tributário, além de exercer cargo de direção, gerência ou representação de pessoas jurídicas, tenha praticados atos ilícitos, manifestados em excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato ou estatuto social, indicando a relação de causalidade entre o ilícito cometido e a obrigação tributária;

3.3. é insubsistente a imputação de responsabilidade solidária a partir de mera indicação do art. 72 de Lei nº 4.506/64, pois não basta a acusação de fraude, sendo necessária a prova concreta da conduta dolosa atribuível ao administrador incluído no polo passivo;

3.4. não há no TVF descrição individualizada dos fatos imputados a cada um dos responsáveis solidários indicados com base no art. 135, III, do CTN, mas apenas a sua condição de administrador, devendo, por esta razão, ser afastada a responsabilidade tributária atribuída aos impugnantes;

3.5. todos os atos e negócios jurídicos analisados pela fiscalização foram praticados às claras, escriturados contábil e fiscalmente, arquivados na Junta Comercial, publicados tempestivamente, etc., a demonstrar que não houve intuito de enganar, esconder ou iludir;

3.6. assim, afastada a presunção de fraude desacompanhada de prova da conduta dolosa dos impugnantes, e considerando que a mera ausência de recolhimento de tributo não justifica a aplicação do art. 135, III, do CTN, devem os impugnantes ser excluídos do polo passivo da exigência fiscal.
O responsável solidário **Paulo Carlos de Brito** foi cientificado da exigência fiscal em 03/10/2016 (fls. 1449) e apresentou, em 31/10/2016, a **IMPUGNAÇÃO** de fls. 1071/1089, alegando:

4.1. que é descabida a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN, pois o impugnante não pode ser qualificado como contribuinte, pois não manteve relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e nem pode ser considerado responsável, situação em que, sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei;

4.2. o art. 124 não estabelece nova hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas disciplina a existência de solidariedade entre pessoas que já estão obrigadas ao pagamento do tributo;

4.3. inexiste o "interesse comum" entre o impugnante e a MSP (suposta contribuinte), eis que baseada na genérica acusação fiscal de existência de um grupo econômico de fato ("Grupo MSP") e na "atuação comum ou conjunta" das empresas que o compõe;

4.4. considerando os tributos envolvidos no presente processo, a existência de interesse comum poderia ser cogitada na imponderável hipótese em que a MSP, o impugnante e todas as demais responsáveis solidárias tivessem

auferido, conjuntamente, ganho de capital a partir da alienação do controle da Biopalma – que, na verdade, teria sido realizada, de fato e de direito, pelo MSP FIP;

4.5. no TVF, a autoridade fiscal não questionou, formal ou materialmente, nenhum dos atos e negócios jurídicos praticados, sendo equivocado incluir o impugnante no polo passivo com fundamento em pretenso "interesse comum";

4.6. a fiscalização não demonstra a ocorrência de "confusão patrimonial" ou de "fraude" como consigna no TVF, embora utilize-se de tais termos, pautando-se a acusação
fiscal apenas em considerações genéricas, para atribuir responsabilidade solidária ao impugnante;

4.7. além da falta de precisão sobre qual teria sido a conduta fraudulenta do impugnante ou de qualquer outra pessoa indicada no TVF, não deve ser ignorado o fato de que as operações foram feitas às claras, registradas documentalmente e respeitando-se as normas legais e regulamentares dos órgãos competentes;

4.8. assim, requer seja o impugnante excluído do polo passivo da exigência fiscal em virtude da inexistência de responsabilidade solidária, pela inaplicabilidade do art. 124, inc. I, do CTN, ao presente caso.

Os responsáveis solidários **Mineração Santa Elina S/A Indústria e Comércio**, **Mineração Irajá S/A**, **Rio Alto Mineração S/A** e **Irajá Mineração Ltda.** foram notificados da autuação em 30/09/2016 (fls. 1452, 1442, 1450 e 1444) e apresentaram as **IMPUGNAÇÕES** de fls. 1307/1326, 1216/1231, 1257/1272 e 1386/1407, protocolizadas em 31/10/2016 (as três primeiras) e 28/10/2016 (a última). Nas suas peças recursais, os referidos responsáveis solidários apresentam, em essência, os mesmos argumentos expendidos na impugnação de **Paulo Carlos de Brito**.

Analisando as impugnações apresentadas a Delegacia de Julgamento julgou procedentes em parte essas impugnações, reduzindo o valor da autuação nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 28/01/2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SEQUÊNCIA DE ATOS E EVENTOS SOCIETÁRIOS. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA UM FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (FIP). IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que a reorganização societária foi implementada mediante a formalização de uma sequência de atos e eventos societários intragrupo que se revelaram eivados de artificialidade, há que se buscar a apropriada qualificação dos fatos e aplicar o tratamento tributário correspondente. Em essência, a reorganização societária em questão, considerada em seu todo,

correspondeu a uma efetiva operação de alienação de participação societária detida pelo contribuinte, devendo o alienante reconhecer o respectivo ganho de capital. Não é dado à pessoa jurídica alienante transferir a participação societária e fazer deslocar o respectivo ganho de capital para um carteira de um Fundo de Investimento em Participações (FIP) isenta do imposto – *in casu*, alienante e Fundo sob controle comum – para, ato contínuo, entregar referida participação societária ao adquirente.

LUCRO PRESUMIDO. FALTA DE OPÇÃO. EXIGÊNCIA FISCAL PELO LUCRO REAL TRIMESTRAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.
Por não manifestada a opção pelo regime de lucro presumido conforme previsto na legislação de regência, mediante pagamento do imposto devido no primeiro período de apuração do ano-calendário, cabível a exigência fiscal pelo regime de lucro real trimestral. Não é válida a opção pelo lucro presumido mediante a entrega da DIPJ quando as respectivas fichas em que se apura o imposto devido estão com seus valores zerados.

INVESTIMENTO. VALOR CONTÁBIL. MAJORAÇÃO INDEVIDA EM REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES INTRAGRUPO. GLOSA DE VALOR.

Na apuração do valor contábil utilizado para fins de ganho de capital, cabe a glosa do valor oriundo de operações intragrupo que majoraram artificialmente o valor patrimonial da investida.

DECADÊNCIA. FRAUDE. CONTAGEM DO PRAZO. TERMO INICIAL.
Comprovada a ocorrência de fraude, o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.
Retifica-se a base de cálculo da exigência fiscal por comprovada a falta de compensação de prejuízo fiscal regularmente apurado em período anterior.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.
A longa reorganização societária realizada mediante a concatenação de complexas operações societárias eivadas de artificialidade evidencia a conduta dolosa com objetivo de evitar o pagamento do tributo devido. Por estar caracterizada a fraude, é cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. CONSTITUCIONALIDADE.
Lançada em razão de expressa previsão legal, resta vedado aos órgãos de julgamento reduzir ou afastar a aplicação da multa de ofício sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO. BASE LEGAL. CABIMENTO.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CONDUTA DOLOSA. INFRAÇÃO DE LEI.
São solidariamente responsáveis os administradores que participaram de atos com infração de lei em planejamento tributário abusivo cuja conduta dolosa ficou comprovada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. RESPONSÁVEL DE FATO.
Constatado que terceiros são beneficiários de renda proveniente de ganho de capital auferido em contexto de reorganização societária implementada com uma sequência de operações, resta caracterizado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, devendo ser incluídos no polo passivo da obrigação societária nos termos do art. 124, I, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Data do fato gerador: 28/01/2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SEQUÊNCIA DE ATOS E EVENTOS SOCIETÁRIOS. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA UM FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (FIP). IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que a reorganização societária foi implementada mediante a formalização de uma sequência de atos e eventos societários intragrupo que se revelaram eivados de artificialidade, há que se buscar a apropriada qualificação dos fatos e aplicar o tratamento tributário correspondente. Em essência, a reorganização societária em questão, considerada em seu todo, correspondeu a uma efetiva operação de alienação de participação societária detida pelo contribuinte, devendo o alienante reconhecer o respectivo ganho de capital. Não é dado à pessoa jurídica alienante transferir a participação societária e fazer deslocar o respectivo ganho de capital para um carteira de um Fundo de Investimento em Participações (FIP) isenta do imposto – *in casu*, alienante e Fundo sob controle comum – para, ato contínuo, entregar referida participação societária ao adquirente.

LUCRO PRESUMIDO. FALTA DE OPÇÃO. EXIGÊNCIA FISCAL PELO LUCRO REAL TRIMESTRAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.
Por não manifestada a opção pelo regime de lucro presumido conforme previsto na legislação de regência, mediante pagamento do imposto devido no primeiro período de apuração do ano-calendário, cabível a exigência fiscal pelo regime de lucro real trimestral. Não é válida a opção pelo lucro presumido mediante a entrega da DIPJ quando as respectivas fichas em que se apura o imposto devido estão com seus valores zerados.

INVESTIMENTO. VALOR CONTÁBIL. MAJORAÇÃO INDEVIDA EM REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES INTRAGRUPO. GLOSA DE VALOR.
Na apuração do valor contábil utilizado para fins de ganho de capital, cabe a glosa do valor oriundo de operações intragrupo que majoraram artificialmente o valor patrimonial da investida.

DECADÊNCIA. FRAUDE. CONTAGEM DO PRAZO. TERMO INICIAL.
Comprovada a ocorrência de fraude, o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO VALOR AUTUADO.
Retifica-se a base de cálculo da exigência fiscal por comprovada a falta de compensação de base de cálculo negativa regularmente apurada em período anterior, bem assim pela constatação de erro material na identificação do valor autuado.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.
A longa reorganização societária realizada mediante a concatenação de complexas operações societárias eivadas de artificialidade evidencia a conduta dolosa com objetivo de evitar o pagamento do tributo devido. Por estar caracterizada a fraude, é cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. CONSTITUCIONALIDADE.
Lançada em razão de expressa previsão legal, resta vedado aos órgãos de julgamento reduzir ou afastar a aplicação da multa de ofício sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO. BASE LEGAL. CABIMENTO.
A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CONDUTA DOLOSA. INFRAÇÃO DE LEI.
São solidariamente responsáveis os administradores que participaram de atos com infração de lei em planejamento tributário abusivo cuja conduta dolosa ficou comprovada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. RESPONSÁVEL DE FATO.
Constatado que terceiros são beneficiários de renda proveniente de ganho de capital auferido em contexto de reorganização societária implementada com uma sequência de operações, resta caracterizado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, devendo ser

incluídos no polo passivo da obrigação societária nos termos do art. 124, I, do CTN.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificados da decisão o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram recursos voluntários conforme abaixo:

MSP PARTICIPAÇÕES S.A. - fls. 1704 em diante.

- Nulidade da autuação. Erro material reconhecido pela DRJ. Violação ao art. 142 do CTN. Alega que a DRJ retificou a autuação quando deveria tê-la anulado em razão da modificação da base de cálculo do lançamento.

- Nulidade da autuação. Alteração do critério jurídico. Violação do art. 146, do CTN. Valor patrimonial das ações da Biopalma. Entende que a DRJ ao dizer que a fiscalização errou em considerar o art. 428 como base legal deveria ter anulado a autuação e não tê-la mantido sob outros argumentos (majoração artificial do valor patrimonial).

-

Decadência. Alega que inexiste a fraude imputada à empresa e, assim, a decadência do direito de constituir o crédito tributário teria se completado antes da data de emissão da autuação.

Nulidade por Ilegitimidade Passiva. Neste ponto alega que como a fiscalização entende que a MSP FIP é uma *holding* travestida de fundo de investimento deveria ter descaracterizado sua forma de constituição e lançado os tributos devidos na mesma. Assim, tendo realizado o lançamento em nome da MSP Participações esta não seria o sujeito passivo adequado da autuação.

Nulidade por Incoerência na determinação do Fato Gerador e da Base de Cálculo. Entende a recorrente que a fiscalização foi incoerente ao entender que a operação de venda tenha se realizado a partir do memorando de entendimento em outubro/2010 para descaracterizar a MSP FIP como sujeito passivo e, ao mesmo tempo, indicar como fato gerador do lançamento 31/01/2011. Assim seria nulo o lançamento.

Nulidade Material por Inobservância da Sistemática de Apuração da Recorrente no período. Entende que não seria possível à fiscalização alterar a sistemática de tributação da empresa que havia feito regular opção pelo lucro presumido.

Erro Material na Identificação da Base de Cálculo. Alega que mesmo considerando que fosse possível a apuração pelo lucro real, esta foi errôneamente realizada vez que deixou de considerar as deduções previstas na legislação a ela relativa. Alega que a fiscalização simplesmente não utilizou o resultado do exercício apurado pela empresa, ou seja, não partiu do lucro líquido do exercício para apurar o lucro real devido. Não utilizou o LALUR, etc.

Do Direito.

Efetiva Operação Realizada e o Propósito Negocial. Apresenta extensa demonstração a justificar a legalidade e o propósito negocial das alterações societárias realizadas a fim de infirmar as alegações apresentadas pela fiscalização. Neste ponto apresenta alegações sobre a legitimidade de constituir um fundo de investimento privado para administração das participações societárias. Mais ao fim traz diversas alegações acerca do preço de aquisição da participação para fins de apuração do ganho de capital. Apresenta argumentação acerca da validade das operações de crédito da Biopalma.

Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte. Irresigna-se neste ponto contra a possibilidade de o fisco desconsiderar operações legítimas realizadas pela empresa, interferindo indevidamente na gestão das empresas.

Impossibilidade de desconsideração dos Negócios Jurídicos Praticados. Da mesma forma, apresenta argumentos no sentido de não ser possível à fiscalização desconsiderar negócios jurídicos legalmente praticados.

Multa Qualificada. Quanto à multa qualificada entende que não é possível a aplicação da qualificação posto que há acertadas dúvidas quanto à possibilidade de autuação o que demonstra que os atos praticados não se adequam com clareza às normas que determinam a qualificação da multa.

Inexistência de Fraude. Seguem alegações similares à do ponto precedente.

Vedação ao Confisco. Novamente, referindo-se à multa aplicada, entende que não é cabível a aplicação de multa no percentual de 150% por se caracterizar como confisco que é constitucionalmente vedado.

Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a multa de Ofício.

Por seu turno os responsáveis solidários apresentaram recursos voluntários conforme páginas abaixo destacadas.

PAULO CARLOS DE BRITO FILHO - fls. 2101 em diante

SILVANA GUASPARI DE BRITO GUTFREUND - fls. 2177 em diante

IRAJÁ MINERAÇÃO LTDA - fls. 2253 em diante

MARINA GUASPARI DE BRITO GONÇALVES - fls. 2330 em diante

PAULO CARLOS DE BRITO - fls. 2406 em diante

MINERAÇÃO IRAJÁ S.A. - fls. 2486 em diante

RIO ALTO MINERAÇÃO S.A. - fls. 2560 em diante

MINERAÇÃO SANTA ELINA S.A. IND. E COM. - fls. 2635 em diante

MSP FUNDO DE INV. EM PARTICIPAÇÕES - fls. 2709 em diante

Os recursos apresentados, além de contestarem a autuação em si, objeto já bastante contestado no recurso voluntário do contribuinte, apresentam suas alegações quanto à inexistência de fraude e a impossibilidade de responsabilização solidária.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2765 em diante, na qual, em extenso memorial, apresenta argumentos para defender os termos da autuação e a decisão proferida pela DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL relativos a ganho de capital não tributado em razão da suposta interposição fraudulenta de uma empresa veículo, constituída sob a forma do Fundo de Investimento em Participações (MSP - FIP) com vistas a evitar a tributação dos ganhos gerados com a venda da participação na Biopalma pela MSP Participações.

Por seu lado a fiscalização alega que a criação do referido fundo ocorreu apenas para evitar a incidência tributária do ganho da venda enquanto que a recorrente alega que a criação do fundo decorreu da necessidade de melhorar a gestão dos recursos do grupo e a eficiência da atuação. Protesta pela legalidade na constituição do fundo, sua existência e operação até os presentes dias.

Passemos a analisar os pontos de discordância levantados pelo recorrente após a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento.

Nulidade da autuação. Erro material reconhecido pela DRJ. Violação ao art. 142 do CTN. Alega que a DRJ retificou a autuação quando deveria tê-la anulado em razão da modificação da base de cálculo do lançamento.

Quanto a este ponto não entendo assistir razão ao recorrente. No presente caso o erro apontado pela DRJ referiu-se, apenas e tão somente ao cálculo do valor tributável levando-se em consideração que a tributação lavrada ocorreu na sistemática do lucro real e a fiscalização, ao realizar os cálculos, deixou de considerar estes valores como parcela redutora do ganho tributável a ser tributado.

Assim, o que a Decisão de Piso fez, em meu pensar de forma adequada, foi reconhecer um erro de cálculo do valor autuado e, usando o seu poder revisor, determinar a sua correção.

O recorrente, neste ponto apresenta diversos precedentes do CARF, notadamente da 2a Seção, nos quais há a determinação de nulidade da autuação em face do erro na apuração da matéria tributável, verifica-se que existe um equívoco na interpretação do critério jurídico a ser adotado para realização do cálculo, fato diferente do que se demonstra neste ponto.

Aqui a matéria tributável está adequadamente apontada na autuação. O que se corrige não é o fundamento legal da autuação, mas sim o montante apurado pela não dedução dos prejuízos fiscais, demonstrando-se que se trata de simples erro de cálculo perfeitamente corrigível em instâncias revisoras.

Desta forma, entendo por rejeitar esta preliminar.

- Nulidade da autuação. Alteração do critério jurídico. Violação do art. 146, do CTN. Valor patrimonial das ações da Biopalma. Entende que a DRJ ao dizer que a fiscalização errou em considerar o art. 428 como base legal deveria ter anulado a autuação e não tê-la mantido sob outros argumentos (majoração artificial do valor patrimonial).

Neste ponto do recurso a recorrente alega que a nulidade da autuação atacada decorre da mudança do critério jurídico adotado pela decisão de piso para a fixação do valor patrimonial das ações para fins de apuração do ganho de capital.

Ao mudar o critério adotado pela fiscalização, baseado na desconsideração do valor apontado pela empresa de R$ 29,16 para o valor de R$ 1,00 por ação, com base na norma do art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda, mantendo este valor ao argumento de que houve uma majoração artificial do valor patrimonial, estaria a Delegacia de Julgamento incidindo em modificação do critério jurídico da autuação que seria passível de nulidade.

Em verdade, neste ponto, assiste parcial razão ao contribuinte em relação à modificação do critério jurídico pela decisão de piso.

Ocorre, no entanto, que a inovação provocada pela decisão atacada não tem o condão de, no meu pensar, causar a nulidade da autuação como um todo.

Neste caso, a DRJ efetivamente utilizou inadequadamente de seu poder revisor para inovar no critério jurídico de eleição do valor patrimonial das ações a ser considerado para a apuração do ganho de capital devido.

A recorrente, conforme alegado em impugnação e recurso, alega que o valor patrimonial por ação é de R$ 29,16, conforme demonstrado em seus registros contábeis. Ocorre que, quando da elaboração do auto de infração, a fiscalização entendeu que não deveria ser adotado este valor da ação para fins de cálculo do ganho de capital, mas sim o valor de R$ 1,00, tendo em vista que desconsiderou uma operação de capitalização sob o argumento de que esta infringiria o art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda.

Em sua impugnação a recorrente já contesta este argumento e aduz que o procedimento realizado foi legal e que, mantida a autuação, o cálculo do ganho de capital devido deveria utilizar o valor patrimonial de R$ 29,16. Mais ainda, já em sede de recurso voluntário apresenta laudo técnico para confirmar o valor patrimonial da ação a ser utilizado no ganho de capital.

Ora, assim, temos que em relação ao valor original das ações para fins de apuração do ganho de capital na operação de alienação de participação a análise a ser feita pela decisão de piso deveria se prender a dois momentos:

1) Em primeiro lugar, estabelecer se a autuação, ao descaracterizar a operação de alienação como realizada com empresa veículo para fins de obstar a imposição tributária agiu com acerto e dentro das diretrizes normativas. Esta fase foi adequadamente cumprida pela referida decisão, quando com seus fundamentos corrobora os argumentos apresentados pela fiscalização em confronto com a impugnação do contribuinte.

2) Ultrapassada a primeira fase a Delegacia deveria se debruçar, como fez sobre a forma de apuração do ganho tributável. Nesta fase, a partir da apresentação da informação da fiscalização em confronto com a impugnação apresentada a DRJ poderia concordar com a fiscalização e manter a autuação como originalmente realizada, concordar com o contribuinte e retificar o valor da autuação para considerar o valor patrimonial constante da contabilidade da empresa.

Entretanto, no meu entender, não poderia discordar da fiscalização quanto à aplicação da norma do art. 428, do RIR, e, mesmo assim, manter o valor por ela utilizado fundamentando em argumento diverso do utilizado pela fiscalização sem permitir ao contribuinte qualquer análise a este respeito.

Assim, analisando o caso específico, temos que assim se pronunciou a fiscalização quanto à fixação do valor de aquisição do investimento e apuração do ganho:

> 75. Para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido11, o valor contábil é obtido, de acordo com o contido no art. 426 do RIR:
>
> *Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*
>
> *I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na*

contabilidade do contribuinte;
II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;
III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

76. O valor de patrimônio líquido da Biopalma, em 28/01/2011, que estava registrado no MSP FIP era de:

Ações	Qdte	Cotação	Total
Biopalma da Amazônia S/A Reflorestamento ON	4.458.104	29,16	130.000.000,00

77. Todavia, esse valor unitário de R$ 29,16 é fruto de acréscimo decorrente de ganho de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, conforme aumentos de capital da Biopalma de 04/04/2008 e 27/06/2008 subscrito pela Bio Participações, já descritos neste termo acima, portanto não deve ser contemplado no cálculo do custo de aquisição. É o que determina o RIR:

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

78. Logo, o valor do custo de aquisição das ações da Biopalma, para fins de apuração do ganho de capital, é de R$ 1,00.

79. Dessa forma, a MSP, em 28/01/2011, alienou o controle acionário, **2.374.823** ações da Biopalma**,** com custo de **R$ 2.374.823,00 (1 ação por R$ 1,00)** por R$ 212.309.279,00, o que gerou um ganho de capital de **R$ 209.934.456,00,** conforme já relatado acima.

Analisando o caso a Decisão de Piso assim se pronunciou em relação à utilização do valor patrimonial de R$ 1,00 pela fiscalização como preço de aquisição do investimento em vez do valor patrimonial escriturado pela fiscalizada.

Duas operações que chamam atenção são os aumentos de capital da Biopalma, realizados em 04/04/2008 e 27/06/2008, no valor total de R$ 191.800.000,00 e totalmente subscritos pela Bio Participações. O vultoso valor subscrito para ingressar no quadro de acionistas com apenas 16,14% de participação numa sociedade que, antes da subscrição, tinha um capital de apenas R$ 5.000.000,00[6], é flagrantemente desproporcional e sem sentido econômico.

A toda evidência, este aumento de capital somente poderia ocorrer por se tratar de operação intragrupo, isto é, por ser uma transação entre partes relacionadas. Jamais seria possível uma operação nesses termos se o negócio fosse efetuado entre partes independentes (não relacionadas).

Como decorrência contábil dessa inusitada subscrição de capital, foi possível à controladora PMS reconhecer, mesmo havendo diminuição de sua participação na sua controlada Biopalma, uma expressiva receita de equivalência patrimonial em razão do desproporcional aumento do patrimônio líquido da investida. A Reserva de Lucros formada a partir deste ganho foi posteriormente transferida para a MSP, na incorporação ocorrida em 22/06/2010, possibilitando a distribuição de lucros de R$ 135 milhões alguns dias depois.

O valor patrimonial da ação da Biopalma teria passado de R$ 1,00 para R$ 25,83 (valor em 31/12/2008[7]) e a correspondente variação do valor contábil do investimento escriturado na controladora PMS foi na mesma proporção, ou seja, de aproximadamente R$ 5 milhões para quase R$ 130 milhões. Este aumento artificial do valor patrimonial do investimento revelou-se muito conveniente, pois nas etapas subsequentes da reorganização societária serviria para reduzir o ganho de capital em futura alienação, tendo em vista que referida participação societária foi transferida para a MSP com essa majoração de valor.
....

Destarte, como regra geral, o valor contábil do investimento apurado segundo o valor do seu patrimônio líquido é utilizado no cômputo do ganho de capital.

Acontece que, como bem concluiu a fiscalização, não poderá ser aceita a parcela do valor do investimento escriturado resultante da equivalência patrimonial ocorrida por ocasião do aumento de capital da Biopalma em 2008 e totalmente subscrito pela Bio Participações. Segundo já analisado anteriormente no presente voto, esta operação intragrupo é flagrantemente desproporcional e sem sentido econômico, cabendo a glosa do respectivo montante em face do seu evidente artificialismo. Não pode o contribuinte utilizar-se de forma abusiva de seu direito de formalizar operações intragrupo com o intuito de majorar artificialmente o valor do patrimônio líquido de seu investimento.

Ressalve-se, porém, que é equivocada a interpretação apresentada pela autoridade fiscal no que diz respeito ao art. 428 do RIR/99[8]. Esse dispositivo trata da não tributação do ganho ou perda de capital pela variação na percentagem da participação na sociedade investida. No aumento de capital da Biopalma, ocorrido em 2008, houve diminuição da percentagem de participação detida pela PMS (embora, em decorrência do enorme valor injetado na investida, tenha havido um grande aumento do valor do investimento), que não seria computado na base de cálculo apurada naquele ano-calendário, nos termos do art. 428 do RIR/99.

De qualquer forma, por não admissível a majoração artificial do valor patrimonial das ações da Biopalma, é cabível a glosa do respectivo valor contábil do investimento e, portanto, correta a utilização do valor patrimonial anterior das ações da Biopalma, que era de R$ 1,00 por ação.

Consequentemente, o valor do investimento da Biopalma alienado pela MSP à VALE perfaz R$ 2.374.823,00, correspondente a 2.374.823 ações X R$ 1,00 p/ ação. Tendo sido o valor da alienação de R$ 212.309.279,00, o ganho de capital

apurado na operação foi de R$ 209.934.456,00, como corretamente constou na autuação fiscal.

Note-se que, assim procedendo, a Delegacia de Julgamento ao mesmo tempo considerou equivocado o critério jurídico adotado pela fiscalização mas manteve o valor adotado por outros critérios.

Desta forma, em verdade, a Delegacia de Julgamento inovou no critério jurídico utilizado pela fiscalização o que não é possível da seara administrativa, conforme precedentes abaixo:

> ***INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS****. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.* ***Acórdão nº 1302-002.627, de 13/03/2018****.*

> ***INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE****. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.* ***Acórdão nº 1201-001.557, de 14/02/2017****.*

> ***RECURSO VOLUNTÁRIO. ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS NO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE****. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado, devendo, sempre, limitar-se aos termos ali então especificamente apresentados. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras, acarretando, assim, a sua invalidade. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento. Entretanto, considerando a possibilidade de julgamento do feito de maneira favorável à contribuinte, segundo a inteligência contida nas disposições do Art. 59, par.3o do Decreto 70.235/72, afasta-se a nulidade apontada, apreciando-se o mérito da causa.* ***Acórdão nº 1301-001.436, de 12/03/2014.***

Diante do exposto, votaria por estas razões no sentido de decretar a nulidade da decisão de Piso a fim de determinar a prolação de nova decisão na qual se manifeste acerca da validade do lançamento em relação à apuração do valor patrimonial da participação adquirida, da forma como foi realizado pela fiscalização, não devendo, para tal fim,

simplesmente desconsiderar os fundamentos apresentados pela fiscalização e apresentar novos fundamentos para manter o valor utilizado.

Entretanto, avançando na análise do processo e das razões de recurso deparei com fato que entendo insuperável no que tange à impossibilidade de manutenção do lançamento e que, por tais razões, supero a nulidade acima para no mérito pronunciar em favor do contribuinte conforme abaixo demonstrado.

- Realização de Lançamento pela sistemática do Lucro Real quando a opção do contribuinte era pela sistemática do Lucro Presumido. Desconsideração da opção do contribuinte.

No presente caso constata-se que o contribuinte, formalmente, realizou a opção pelo Lucro Presumido conforme informações apresentadas em sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2011, fls. 660. No entanto a fiscalização ao realizar o lançamento realizou a tributação sob a sistemática do Lucro Real conforme os seguintes fundamentos:

> **4.2 Regime de Tributação**
>
> 80. Conforme informações contidas na DIPJ do ano-calendário em questão, o contribuinte informa o lucro presumido como forma de tributação.
>
> 81. Todavia, essa opção não ocorreu, pois **não houve qualquer pagamento ou declaração entregue para o sujeito ativo em que houvesse a discriminação de valores que servissem para apurar o base de cálculo do IRPJ e da CSLL**. Portanto, a apuração será feita pelo regime trimestral do lucro real, de acordo com o estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda: (fls. 660/832)
>
> *Art. 220. O imposto **será determinado** com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos **de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).*
> *(...)*
> *Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).*
> *§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).*
> *(...)*
> *§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), **poderá optar pela tributação com base no lucro presumido**.*
>
> § 4º A ***opção*** de que trata este artigo **será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

Ou seja, a fiscalização, em seu entender manifestou-se no sentido de que a interpretação seria literal de que a opção pelo Lucro Presumido somente poderia ocorrer pelo pagamento da primeira quota ou quota única relativa ao primeiro período de apuração do exercício. Assim entendendo, verificando a inexistência de pagamento relativo ao IRPJ e CSLL, desconsiderou a manifestação do contribuinte relativa à forma de tributação exercida por meio das opções demonstradas em DIPJ e DCTF.

O contribuinte se irresignou quanto a este procedimento em sua impugnação, entretanto a irresignação não obteve guarida quando do julgamento de primeira instância, conforme seguintes argumentos:

> DO VALOR TRIBUTÁVEL E A FALTA DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO
>
> Alegam os impugnantes que a fiscalização teria incorrido em erro material ao desconsiderar a sua opção pelo lucro presumido exercida por ocasião da entrega da DIPJ e da DCTF e realizar o lançamento com base no lucro real trimestral. Observam que o contribuinte não apurou imposto a pagar no decorrer do ano-calendário de 2011, tendo em vista a sua atividade principal de "holding", não podendo ser desconsiderada a sua opção por esse motivo.
> A autoridade fiscal, por sua vez, asseverou que a Lei nº 9.430/1996 estipula que a opção pela tributação com base no lucro presumido deve ser manifestada com o pagamento relativo ao primeiro trimestre de 2011:
>
> *Art.26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.*
>
> *§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.*
>
> É bem verdade que, conforme relatam os impugnantes, a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 5, de 11/02/2008, reconhece a possibilidade de opção pelo lucro presumido mediante a entrega da DIPJ, tendo sido assim ementada:
>
> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*
>
> *A entrega espontânea da DCTF ou de Declaração de Compensação, bem como os parcelamentos requeridos caracterizam opção pelo lucro presumido uma vez que constituem confissão de dívida, e são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, quando não pagos administrativamente.*
>
> *A entrega da DIPJ, devidamente preenchida, sem pagamentos e sem entrega de DCTF, caracteriza opção pelo lucro presumido, uma vez que ela representa mais do que a mera opção pelo lucro presumido, pois traz todos os elementos referentes à apuração do lucro presumido e do imposto.*

Contudo, o preciso entendimento explicitado pela SCI nº 5/2008 há de ser obtido a partir da sua fundamentação, nos itens 15 e 16, verbis (g.n.):

15. Quanto a DIPJ, é importante ressaltar que ela, atualmente, constitui a declaração mais completa da pessoa jurídica. A DIPJ contém informações acerca da escrituração contábil da pessoa jurídica, relativos aos custos, despesas e receitas do período; a Demonstração do Resultado do Exercício, a demonstração da apuração do Lucro Real e o Balanço Patrimonial para as empresas tributadas com base no lucro real. Ainda contém informações relativas à receita bruta de cada período e demais receitas e ganhos líquidos, a apuração da base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado. Portanto, a DIPJ não apenas traz informação do débito de IRPJ ou CSLL, mas revela com detalhes à apuração da base de cálculo e do imposto de cada período.

16. Neste sentido, a DIPJ corretamente preenchida representa muito mais do que a mera opção pela tributação pelo lucro presumido, pois traz todos os elementos referentes à apuração do lucro presumido e do imposto. ***Entretanto, tal consideração não pode ser aplicada à DIPJ entregue sem preenchimento, apenas com o objetivo de afastar a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória****. (grifo nosso)*

Fica claro, então, que a opção mediante a DIPJ é aceita tão somente quando ela traz todos os elementos referentes à apuração do lucro presumido e do imposto. No entanto, não se considera exercida a opção quando a DIPJ não traz tais elementos, ou seja, quando ela é entregue "zerada".

No presente caso, verifica-se às fls. 663/666, na DIPJ 2012 (AC2011) entregue pela MSP, que a Ficha 14A - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido encontra-se integralmente "zerada". O mesmo ocorre com a Ficha 18A - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido às fls. 667/670, com todos os campos "zerados".

Assim, a sua DIPJ não fornece os elementos requeridos para a apuração do imposto, como explicado na SCI 5/2008, de modo que a pretendida opção pelo lucro presumido não pode ser aceita.

Acertado o procedimento da autoridade fiscal, portanto, em apurar a exigência fiscal segundo o lucro real trimestral.

....

Pleiteiam os reclamantes que seja considerado o prejuízo líquido contábil apurado no ano, que teria sido de R$ 13.194.212,69. **Contudo, referido valor consta apenas da Ficha 38A – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – Critérios em 31/12/2007 da DIPJ 2012, não sendo permitido simplesmente deduzir esse valor sem um detalhamento de sua formação, pois o contribuinte não apresenta a Demonstração do Resultado do Exercício e nem a Demonstração do Lucro Real**. **A pretendida dedução apenas será possível após a devida apuração do prejuízo fiscal, nos moldes preceituados pela legislação do imposto de renda.** (grifo nosso)

> Quanto à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL relativos ao ano-calendário de 2007 e controlados na Parte B do Lalur, no valor de R$ 1.005.289,79, há que se acolher a solicitação, porquanto esses os valores foram devidamente demonstrados e apurados na sua DIPJ 2008 (AC2007), cuja cópia foi juntada ao processo às fls. 1475/1504.
>
> Ocorre que, em razão da cisão da MSP ocorrida em 01/11/2010, houve a versão de 97,2% de seu patrimônio (v. DIPJ da cisão às fls. 1505/1518), resultando que, segundo estabelece o art. 514, parágrafo único, do RIR/99, a pessoa jurídica cindida apenas pode compensar os seus próprios prejuízos proporcionalmente à parcela remanescente do seu patrimônio líquido. No caso da MSP, a parcela remanescente foi de 2,8% do patrimônio.
>
> Destarte, devem ser compensados do valor autuado o montante de R$ 28.148,11, equivalente a 2,8% do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL apurados no ano-calendário de 2007.

Temos então que a Delegacia de Julgamento corroborou o entendimento da fiscalização de que não haveria pagamento relativo ao primeiro trimestre de 2011 sob a forma do lucro presumido e, assim, não teria havido opção válida na forma da Lei. Mais ainda, acrescentou, com fundamento na Solução de Consulta Interna nº 05/2008, que a empresa apresentou a DIPJ com informações de apuração do IRPJ e CSLL zeradas. Assim, não seria válida a opção do contribuinte, sendo correta a tributação do ganho pela sistemática do lucro real, conforme realizado pela fiscalização.

Não concordo com os fundamentos do lançamento e com a decisão adotada pela Delegacia de Julgamento quanto à impossibilidade de opção pelo lucro presumido realizada pelo contribuinte na apresentação da DIPJ e da DCTF.

De início vejamos as normas da Lei nº 8.541/92 a respeito das regras de obrigação e opção pelo lucro presumido.

> *Art. 13. Poderão optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e ganhos de capital, tenha sido igual ou inferior a 9.600.000 Ufir no ano-calendário anterior.*
>
> ....
>
> ***§ 2° Sem prejuízo do recolhimento do imposto sobre a renda mensal de que trata esta seção, a opção pela tributação com base no lucro presumido será exercida e considerada definitiva pela entrega da declaração prevista no art. 18, inciso IV, desta lei****.*
>
> ....
>
> *Art. 18. A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos:*

> *I - escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, em Livro-Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial;*
>
> *II - escriturar, ao término do ano-calendário, o Livro Registro de Inventário de seus estoques, exigido pelo art. 2°, da Lei n° 154, de 25 de novembro de 1947;*
>
> ***III - apresentar, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário seguinte ou no mês subseqüente ao de encerramento da atividade, Declaração Simplificada de Rendimentos e Informações, em modelo próprio aprovado pela Secretaria da Receita Federal**;*
>
> *IV - manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios, por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para apurar os valores indicados na Declaração Anual Simplificada de Rendimentos e Informações.*

Sustenta a DRJ que a declaração foi apresentada zerada e, assim não forneceria os elementos para apuração do imposto. Discordo também deste entendimento.

A solução de consulta, ao indicar que a apresentação de declaração zerada não surtiria efeitos se referia, no meu entender, a dois pontos específicos: 1) que a declaração fosse totalmente zerada, ou seja, não contenha qualquer informação em suas fichas, demonstrando que foi entregue apenas para não ser penalizada pelo descumprimento de obrigação acessória; 2) que nos casos de ser entregue desta forma, ou seja, zerada não estaria caracterizado o cumprimento da obrigação, ou seja, estaria possível a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração.

Ora, consultando a DIPJ em questão verifica-se que existem informações de balanço, de lucros e prejuízos acumulados, retenções, participações em investimentos, informações previdenciárias, etc. Ou seja a demonstração do conteúdo patrimonial da empresa está devidamente apresentada na declaração referida.

Entretanto as fichas de apuração do IRPJ e da CSLL devida estão zeradas e isso foi utilizado como fundamento de negar a validade da opção. Neste ponto discordo do entendimento da DRJ por um motivo bem simples. Para que as fichas de apuração do IRPJ e CSLL devidos fossem preenchidas seria necessário que a empresa houvesse auferido rendimento tributável no período.

Ora, se a empresa em questão é uma *holding* que detém participação em outras empresa suas receitas só ocorrem quando existe o recebimento de rendimentos tributáveis segundo a legislação do IRPJ.

Consultando as demais fichas da declaração verificamos que não existem informações de outras receitas no exercício, assim, como se poderia preencher as fichas de apuração do IRPJ e CSLL sem o auferimento de rendimentos tributáveis segundo estas legislações? É uma obrigação de impossível cumprimento.

Por isso, entendo que o simples fato de as fichas de apuração do IRPJ e CSLL não estarem preenchidas não é causa para desconsideração da opção pelo lucro presumido na DIPJ, quando se verifica que outras fichas da apuração estão preenchidas, notadamente as que demonstram a substância patrimonial da empresa.

Mais ainda, ao decidir acerca das alegações da empresa de que, mantida a autuação, deveria ser abatido o prejuízo fiscal do exercício apurado de cerca de R$ 13 milhões a própria DRJ se utiliza de informações da DIPJ da empresa que foi desconsiderada como opção pelo lucro presumido.

Analisando este pedido a Delegacia de Julgamento assim se pronunciou:

> *Pleiteiam os reclamantes que seja considerado o prejuízo líquido contábil apurado no ano, que teria sido de R$ 13.194.212,69.* ***Contudo, referido valor consta apenas da Ficha 38A – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – Critérios em 31/12/2007 da DIPJ 2012, não sendo permitido simplesmente deduzir esse valor sem um detalhamento de sua formação, pois o contribuinte não apresenta a Demonstração do Resultado do Exercício e nem a Demonstração do Lucro Real****.* ***A pretendida dedução apenas será possível após a devida apuração do prejuízo fiscal, nos moldes preceituados pela legislação do imposto de renda.*** *(grifo nosso)*

Para negar o pedido da empresa a Delegacia de Julgamento informa que o prejuízo está informado na ficha 38A - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, mas que, no entanto, como este valor não se encontra na DRE, nem na demonstração do Lucro Real, essa dedução somente seria permitida se após devidamente apurado o prejuízo fiscal, conforme a legislação do IRPJ.

No mínimo incoerente a decisão neste ponto. Como se pode obrigar o contribuinte a algo que ele não optou. Se o contribuinte não elaborou a DRE nem a demonstração do Lucro Real é porque esta nunca foi sua opção. A sua efetiva opção, como exercida desde o ano de 2008 e até o ano de 2012, sempre foi pelo lucro presumido, sem qualquer informação em contrário por parte da administração tributária.

A tela de sistema acostada ao processo demonstra que desde 2008 a empresa apresenta declarações pelo lucro presumido sem qualquer problema.

Não faz sentido em não se considerar esta opção, regularmente realizada pela apresentação da DIPJ, e, ainda, impor obrigações impraticáveis ao contribuinte como se o mesmo tivesse descumprido alguma de suas obrigações legais.

Por tudo isso, entendo indevida a autuação realizada com base na sistemática do lucro real, com a desconsideração da opção realizada pelo lucro presumido, devidamente indicada nas informações da DIPJ e DCTF da empresa, posto que, no meu entender e consoante extensos precedentes abaixo apresentados, na ausência de pagamento de IRPJ e CSLL a opção pelo lucro presumido pode ser realizada pela apresentação das informações n DIPJ da empresa.

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO A opção pelo lucro presumido se faz pelo pagamento do IRPJ, ou pelo preenchimento da DIPJ e DCTF conforme o regime. Não se admite a retificação dessas declarações para alterar o regime de tributação. ***Acórdão nº 3201-003.251, de 29/01/2018****.*

ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – *Se a Fiscalização considerou os depósitos bancários como receita operacional, deveria, em conformidade com art. 288 do RIR/99, respeitar, no lançamento do imposto, o regime de tributação e o período de apuração a que estava submetido a contribuinte.* ***Acórdão nº 110100.241, de 11/12/2009****.*

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO *Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão. No caso presente, a contribuinte fez opção expressa pelo regime de tributação do lucro presumido, por meio da apresentação de sua DIPJ, em que optou por essa forma de tributação.* ***Acórdão nº 1401-001.464, de 10/12/2015.***

Lucro Presumido. Opção. Momento*. Não havendo o recolhimento e/ou a informação em DCTF do valor do IRPJ devido correspondente ao 1º período de apuração do lucro, a opção se manifesta pela entrega da declaração de rendimentos (DIPJ) e é irretratável para o exercício financeiro.* ***Acórdão nº 1801-002.078, de 16/08/2014****.*

DIPJ. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. NOVA DECLARAÇÃO COM MUDANÇA DE OPÇÃO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA*. Sendo vedada a retificação de declaração de rendimentos da pessoa jurídica para mudança de forma de tributação, no caso, de Lucro Presumido para Lucro Real, o lançamento de multa por atraso, quando cabível, deve ser feito em relação à declaração originalmente apresentada.* ***Acórdão nº 1802-002.193, de 03/06/2014****.*

OMISSÃO DE RECEITA. MUDANÇA DE OPÇÃO. ALTERAÇÃO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE ERRO*. Sendo um opção legal do contribuinte a escolha pela forma de tributação do lucro presumido, ainda que seja mais desfavorável sob a ótica de outro regime de tributação como é o caso do lucro real, isso configura o exercício de uma opção, e não um erro, mormente quando se alega que a pessoa jurídica teria optado pela tributação pelo lucro real, quando a DIPJ, a DCTF e o DARF demonstram a opção pela tributação pelo lucro presumido.* ***Acórdão nº 1401-001.052, 08/10/2013****.*

Veja-se que os precedentes são muitos no sentido de que a opção, ante a ausência de pagamento, é realizada por meio da apresentação da DIPJ. Mais ainda, tal opção na DIPJ é irretratável, não se podendo modificar a forma de tributação por simples retificação da declaração. Assim, se a irretratabilidade da opção pela apresentação da DIPJ é regra, não

poderia a fiscalização, por sua conta, modificar esta opção sem justificativa plausível que justificasse ser indevida a opção exercida pela empresa.

Em consequência é que entende este relator não ser possível a realização do lançamento com apuração do IRPJ e CSLL devidos sob a sistemática de apuração diversa da opção realizada pelo contribuinte, sem que tenha a empresa incidido em alguma irregularidade que a obrigasse à apuração pelo lucro real.

Só para bem situar a impressão do erro cometido pela fiscalização nesta autuação, devemos destacar que, tendo a empresa optado pela tributação na sistemática do lucro presumido, a tributação levada a efeito relativa ao ganho de capital auferido na operação de alienação de participação não se submeteria aos percentuais de presunção e deveria ser integralmente oferecido à tributação de acordo com a norma do art. 521, do Regulamento do Imposto de Renda.

> *Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519,* ***serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional****, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).*

Ou seja, o ato da fiscalização de não considerar a opção válida do contribuinte pelo Lucro Presumido causou apenas um tumulto no processo, motivo de impugnações e discussões, que não redundaram em nenhum ganho ao fisco. O valor devido relativo ao ganho de capital, quer fosse a empresa tributada pelo lucro real ou lucro presumido, seria idêntico e não traria outras influências à autuação. Pelo contrário, simplificaria o processo e retiraria a discussão que agora se travou e que levou, no entendimento deste relator à improcedência da autuação.

Por todo o exposto e considerando que agiu inadequadamente a fiscalização ao desconsiderar a forma de tributação escolhida pela empresa em sua DIPJ, entendo que não pode prosperar a autuação realizada pela sistemática do lucro real, quando constatado a regular opção da empresa pelo lucro presumido e todos os seus consecutórios.

Desta forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar a autuação em sua integralidade.

De todo o exposto, em conclusão, voto no sentido de rejeitar as preliminares aventadas e superar a nulidade de modificação do critério jurídico no julgamento pela DRJ para, no mérito, dar provimento ao recurso do contribuinte para considerar improcedente o lançamento em razão de sua realização pela sistemática do lucro real, enquanto a opção regularmente realizada pelo contribuinte tinha sido pelo lucro presumido.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator